

INSTITUTO POLITÉCNICO NACIONAL

**ESCUELA SUPERIOR DE COMERCIO Y ADMINISTRACIÓN
SANTO TOMÁS**

SEMINARIO

ESTUDIO Y APLICACIÓN DE LOS IMPUESTOS EN MÉXICO

**“ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU
APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS”**

TRABAJO FINAL

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
CONTADOR PÚBLICO**

PRESENTAN:

**BEATRIZ ADRIANA AGUILAR MARTINEZ
JONATHAN PATRICIO BERMEJO RODRIGUEZ
MARGARITA JAQUELINE ENGALLO ACOSTA
JAVIER OSVALDO RUIZ LOZADA**



**CONDUCTOR: C.P. MA. DE LOS ANGELES MEDINA
CARRASQUEDO**

MEXICO D.F. OCTUBRE 2009.

DEDICATORIAS

Al Instituto Politécnico Nacional, Por ser la cuna de grandes hombres y profesionistas, cuya superación constante permite el engrandecimiento de nuestro México y por brindarnos la oportunidad de concluir una etapa más de nuestro desarrollo profesional.

A nuestros profesores, Por sus conocimientos y experiencia profesional encausados en dirigir y enriquecer nuestros conocimientos, por sus valiosos consejos y enseñanzas. Para ustedes nuestro profundo respeto y sincero agradecimiento.

A nuestros compañeros de trabajo, Por su valiosa comprensión y apoyo durante el desarrollo y cumplimiento de este trabajo, por su motivación para no detener el paso y seguir siempre adelante.

A Dios, Por darnos en todo momento la fuerza y entendimiento para luchar por lo que amamos, y por colmar de bendiciones a nuestras familias.

A nuestra familia, Por el amor, la comprensión y el apoyo que siempre hemos recibido de ustedes, por la confianza que tienen en nosotros para alentarnos a alcanzar las metas que nos proponemos, por darnos enseñanzas y valores que son nuestro más grande tesoro. Por todo eso solo podemos decirles, los amamos.

Agradecemos a todas y cada una de las personas que participaron con su apoyo para la conclusión de este trabajo.

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN

CAPÍTULO I. GENERALIDADES

1.1 Antecedentes.....	16
1.2 Concepto.....	20
1.2.1 Consolidación Fiscal.....	20
1.2.2 Sociedades.....	22
1.2.2.1 Controladoras.....	22
1.2.2.2 Controladoras Puras.....	25
1.2.2.3 Controladas.....	25
1.2.2.4 Excluidas de Consolidar.....	26
1.3 Requisitos.....	27
1.3.1 Autorización de las Controladas.....	31
1.3.1.1 Plazo de la Solicitud y Avisos de Incorporación.....	32
1.3.1.2 Momentos de Incorporación.....	32
1.3.1.3 Inclusión de Todas las Controladas.....	33
1.3.1.4 Autorización No Transmisible.....	33
1.3.2 Dictamen Fiscal.....	35
1.3.2.1 Controladoras.....	36
1.3.2.2 Controladas.....	36
1.3.3 Participación Consolidable.....	36
1.4 Obligaciones de las Sociedades Controladoras.....	38

1.4.1	Registros de Conceptos Especiales de Consolidación.....	38
1.4.1.1	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada y Sin Consolidar.....	39
1.4.1.2	Utilidades y Pérdidas.....	46
1.4.1.3	Utilidades y Pérdidas de Controladas.....	49
1.4.1.4	Dividendos o Utilidades Percibidos.....	50
1.4.2	Declaración.....	53
1.4.2.1	Deconsolidación.....	53
1.4.2.2	Complementaria.....	54
1.4.2.3	Operaciones con Partes Relacionadas.....	54
1.5	Obligaciones de las Sociedades Controladas.....	54
1.5.1	Presentación de Declaraciones e Impuesto Sobre la Renta de Participación Consolidable.....	55
1.5.2	Pagos Provisionales.....	55
1.5.3	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	56
1.5.4	Registros de Utilidades Fiscales Netas Consolidables.....	56
1.5.5	Precios en Operaciones.....	57
1.6	Desincorporación de Sociedades Controladas.....	57
1.6.1	Concepto.....	57
1.6.2	Efectos.....	57
1.6.3	Tipos.....	58
1.6.3.1	En Fusión de Sociedades.....	59
1.6.3.2	Las Sociedades en Suspensión de Actividades.....	59

1.6.3.3 Sociedades Cuyos Activos Representen el 85% o más del Total de los Activos del grupo Consolidado.....	59
1.6.3.4 Por Incumplimiento de Registros.....	59

CAPÍTULO II. INGRESOS Y DEDUCCIONES

2.1 Ingreso.....	61
2.1.1 Concepto.....	61
2.1.2 Acumulable.....	61
2.1.3 Nominales.....	63
2.1.4 Exento.....	63
2.1.5 Correlación de Ingresos.....	65
2.1.6 Momentos de Acumulación.....	65
2.1.7 Otros Ingresos Acumulables.....	67
2.2 Deducciones.....	80
2.2.1 Concepto.....	80
2.2.2 Correlación de Deducciones.....	80
2.2.3 Autorizadas.....	84
2.2.4 Requisitos.....	90
2.2.5 No Deducibles.....	106

CAPÍTULO III. RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

3.1	Concepto.....	120
3.2	Determinación.....	121
3.2.1	Resultado Fiscal Consolidado.....	124
3.2.2	Aplicación de Pérdidas Consolidadas de Otros Ejercicios.....	127
3.3	Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.....	130
3.3.1	Concepto.....	130
3.3.2	Determinación.....	132
3.3.2.1	Utilidad Fiscal Neta de Cada Ejercicio.....	133
3.3.2.2	Ingresos por Dividendos.....	134
3.3.2.3	Ingresos, Dividendos o Utilidades Sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes.....	135
3.4	Costo de las Acciones Enajenadas.....	136
3.4.1	Concepto.....	136
3.4.2	Determinación.....	138
3.5	Ganancia por la Enajenación de Acciones Controladas.....	140
3.6	Dividendos Entre Sociedades que Consolidan no Provenientes de Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.....	144

CAPÍTULO IV. PAGOS PROVISIONALES Y CÁLCULO ANUAL

4.1	Concepto.....	146
4.1.1	De Sociedades Controladas.....	146
4.1.2	De Sociedades Controladoras.....	146

4.2	Determinación.....	147
4.2.1	De Sociedades Controladas.....	147
4.2.2	De Sociedades Controladoras.....	148
4.2.2.1	Determinación el Coeficiente de Utilidad Consolidado.....	149
4.2.2.2	Acreditamiento de la Participación Consolidable.....	150
4.3	Cálculo Anual de Impuesto Sobre la Renta en Sociedades Controladas.....	151
4.3.1	Concepto.....	152
4.3.2	Determinación.....	152
4.4	Cálculo Anual de Impuesto Sobre la Renta en Sociedades Controladas.....	156
4.4.1	Concepto.....	157
4.4.2	Determinación.....	157
4.5	Pago Provisionales Impuesto Empresarial Tasa Única en las Sociedades Controladas.....	160
4.5.1	Concepto.....	160
4.5.2	Determinación.....	161
4.6	Cálculo Anual Impuesto Empresarial a Tasa Única en las Sociedades Controladas.....	167
4.7	Impuesto Empresarial a Tasa Única en la Consolidación Fiscal.....	168
4.8	Declaraciones Anuales.....	176
4.8.1	Impuesto Sobre la Renta.....	176
4.8.2	Impuesto Empresarial Tasa	179

CAPÍTULO V. CASO PRÁCTICO

5.1 Planteamiento.....	192
5.2 Solicitudes de Consolidación Para el Servicio de Administración Tributaria.....	196
5.3 Determinación de Pagos Provisionales.....	199
5.3.1 Controladas.....	199
5.3.2 Controladora.....	209
5.4 Determinación del Resultado Fiscal.....	213
5.4.1 Del Resultado Individual (Controladas).....	213
5.4.2 Consolidado.....	215
5.5 Avisos de Desconsolidación de Sociedades Fusionadas.....	216
5.5.1 Determinación del Impuesto Sobre la Renta por Desincorporación de Sociedades Controladas.....	218
CONCLUSIONES.....	219
BIBLIOGRAFÍA.....	223

INTRODUCCIÓN

El impacto de la globalización dentro de las organizaciones ha sido muy significativo ya que esta obliga a las organizaciones a tener un nivel mayor de competitividad para la venta y colocación de los bienes y servicios que ofrecen.

Para mantenerse dentro del mercado, las empresas requieren de estrategias para ampliar su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes, si no también mediante la creación de nuevas empresas o asociándose para tener mayor diversificación dentro del mercado, inclusive para hacerse más competitivas, introducen nuevos artículos al mercado, diferentes o complementarios a los que ya manejan. De esta forma son creados los grupos de empresas y tienen el factor común de crearse de manera horizontal con la intención de conservar el control accionario de las empresas, diversificar los riesgos en las acciones, razones de tipo laboral, e inclusive se crean con la intención de tener inversión y proyección en otros países

Este tipo de grupos crean una entidad económica en conjunto pero cada una mantiene su propiedad personalidad jurídica y autonomía, pero una de ellas es la que tiene el control accionario al efectuar inversiones permanentes en las otras entidades de su grupo, estas entidades son conocidas como “Holding” o “Controladoras” (fiscalmente), y tiene el control sobre sus “subsidiarias” o “controladas” (fiscalmente). Generalmente la Controladora tiene el control de sus Subsidiarias ya que generalmente tiene la mayoría de sus acciones y son con derecho a voto, el control generalmente es de en relación a todos los aspectos importantes de la administración y operaciones.

Contablemente este tipo de sociedades se encuentra regulado mediante la Norma de Información Financiera “B-8, Estados Financieros Consolidados o combinados, emitido por el Consejo Mexicano para la investigación y Desarrollo de Normas de Información Financiera, que para 2009 ha tenido modificaciones pero que a

grandes rasgos nos menciona que los resultados de estas compañías se deben de mostrar en unos Estados financieros en conjunto eliminando las operaciones que haya habido entre las operaciones del grupo con el fin de mostrar los saldos definitivos.

Fiscalmente la Consolidación Fiscal contribuye al crecimiento del grupo al permitir la determinación de una sola base de impuesto de todo el conjunto de empresas, la Consolidación Fiscal en México otorga dos importantes ventajas, que es la oportunidad de compensar de inmediato las pérdidas que se obtiene dentro de algunas empresas del grupo, contra la utilidad que otras generan y la facilidad de que los dividendos entre ellas fluyan libremente. Sin consecuencias fiscales desfavorables además de propiciar al pago de Impuesto Sobre la renta (ISR) de forma consolidada.

CAPÍTULO I

GENERALIDADES

En este capítulo detallaremos, los conceptos, requisitos y obligaciones que necesitamos conocer para poder entender, analizar y formar parte del régimen de Consolidación Fiscal, así como las características principales propias de este régimen.

1.1 Antecedentes

Los antecedentes de la Consolidación Fiscal en México los encontramos en el año 1925 cuando fue incorporado al Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (RLISR), el artículo cuarto que establecía que, cuando varias sociedades tengan personalidad jurídica distinta pero una relación de negocios tal, que fusionen su contabilidad, administración y liquiden unidas sus operaciones podrán hacer siempre que demuestren ante la Secretaría de Hacienda que reúnen los requisitos anteriores las declaraciones que exige la ley y su reglamento, comprendiendo en ellas el total de sus ingresos percibidos por dichas sociedades; también se señalaba que, una vez adoptada esta forma de declarar, no podrían variarla sin permiso previo de la propia Secretaría.

En el año 1940, se modificó el artículo reglamentario indicado (que ya no era el artículo cuarto sino el quinto) estableciendo lineamientos muy similares a los indicados, pero señalando que la presentación de una sola declaración, por todo el grupo, ya no era optativa sino obligatoria.

Hasta donde tenemos conocimiento, este régimen de consolidación nunca llegó a operar en la práctica, quizá debido a la ausencia de reglas más claras y específicas, en 1951 fue derogado el artículo reglamentario a que hemos hecho referencia.

Fue hasta el 20 de junio de 1973, cuando el tema de la Consolidación Fiscal volvió a surgir pues en esa fecha se publicó en el Diario Oficial de la Federación (DOF), el Decreto de Unidades de Fomento que realmente constituye el primer antecedente práctico de este régimen. Este decreto permitió a las sociedades y unidades económicas que fomentarán el desarrollo industrial y turístico del país, sumar los resultados de las empresas del grupo integrando una sola base gravable que se determinaba restando a los ingresos acumulables las deducciones autorizadas, de todas las empresas del grupo, para el pago del Impuesto Sobre la Renta, sin importar la participación que la empresa Controladora tuviera en el capital de cada una de las empresas promovidas. Este decreto si tuvo aplicación práctica, pues a él se acogieron varios grupos de empresas y es el antecedente directo del actual régimen de consolidación. 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 enajenadas, ajuste que en el caso de las sociedades controladoras contemplaba ciertas reglas especiales.

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. A lo largo de estos años el régimen ha sufrido múltiples cambios, algunas veces para ampliarlo, mejorarlo y otras, desafortunadamente, para limitarlo y complicarlo.

A partir de 1990 y a raíz de la entrada en vigor del Impuesto al Activo el 1° de Enero de 1989, también se reguló la consolidación en este impuesto lo cual es indispensable dado el carácter complementario de este gravamen con el Impuesto Sobre la Renta.

Hay que destacar también que, a partir del 1 de enero de 2005, la consolidación fiscal sufre un cambio trascendental en el impuesto sobre la renta, ya que

acertadamente se regresa, en lo esencial, a la mecánica que prevaleció hasta 1998 que permite efectuar la consolidación con base en la participación accionaria.

En los años recientes la economía mundial ha experimentado un proceso de globalización más intenso que nunca antes en la historia. La mayoría de los países han abierto sus mercados eliminando barreras arancelarias y también los flujos de capital han traspasado fronteras aprovechando legislaciones más abiertas a la inversión extranjera así como el avance incontenible de las tecnologías de información y las telecomunicaciones.

Los mercados de capital se han expandido favoreciendo las inversiones multinacionales y las grandes fusiones y adquisiciones.

Esta globalización económica, ha propiciado también una mayor competencia entre las empresas para conservar y ampliar la penetración de sus productos y servicios en los mercados. Ante ello, las empresas se ven obligadas a mejorar, constantemente, su productividad en todos los órdenes.

Para mantenerse y para crecer, las empresas requieren de fuertes inversiones de capital y para financiarse, recurren a diversas alternativas, entre ellas, la búsqueda de nuevos inversionistas.

Las empresas buscan su crecimiento no solamente ampliando sus volúmenes de producción sino también creando nuevas empresas o asociándose para diversificarse, incursionando algunas veces en nuevos campos de actividad económica o desarrollando productos y servicios complementarios a los que ya manejan.

De esta manera, se crean los grupos de empresas porque es difícil que todos estos objetivos se logren con el crecimiento de una sola entidad. Son variadas las causas por las que los grupos crecen de manera horizontal; es decir, constituyendo nuevas empresas o adquiriendo las ya existentes.

La creación de grupos mediante la constitución de una empresa que efectúa inversiones permanentes en otras, da lugar a un tipo de organización formado por diversas sociedades que, bajo ciertas circunstancias, se considera como una unidad económica en la que jurídicamente cada sociedad mantiene su propia personalidad y autonomía, frente a las demás sociedades del grupo y frente a terceros. Esta unidad económica, aunque no posee personalidad jurídica propia, se caracteriza por tener una sociedad que en el campo económico y financiero se conoce como Tenedora o *Holding* y a la que fiscalmente en México se le denomina Controladora la cual ejerce control sobre otras sociedades llamadas contablemente Subsidiarias y fiscalmente Controladas y de las cuales, normalmente tiene la mayoría de sus acciones con derecho a voto. Este control se ejerce, prácticamente, sobre todos los aspectos importantes de la administración y operación de estas otras sociedades.

Es frecuente que los grupos de empresas se proyecten como agentes activos del desarrollo económico debido a que su dimensión les permite allegarse de los elementos y recursos para generar grandes volúmenes de producción de bienes y servicios en condiciones de máxima eficiencia y constituirse en importantes fuentes generadoras de empleo.

Desde el punto de vista contable, se ha reconocido prácticamente en todo el mundo, la necesidad de que la información financiera que generan estos grupos, pueda analizarse abarcando en su totalidad a la unidad económica que forman, ya que los inversionistas y terceros interesados no sólo quieren apreciar la situación financiera y resultados de operación de la Tenedora, sino también los del conjunto de empresas que conforman el grupo.

Por otra parte, desde el punto de vista fiscal, también se ha reconocido en un buen número de países la conveniencia de considerar al grupo de empresas que constituye una unidad económica, como si se tratara de un sólo contribuyente, principalmente, para efectos del Impuesto Sobre la Renta. Así, la Consolidación

Fiscal contribuye al crecimiento del grupo al permitir la determinación de una sola base de impuesto de todo el conjunto de empresas.

La Consolidación Fiscal otorga, por lo tanto, dos importantes ventajas: la posibilidad de compensar de inmediato las pérdidas que obtienen algunas de las empresas del grupo contra las utilidades que otras generan; y la facilidad de que los dividendos entre ellas, fluyan libremente sin consecuencias fiscales desfavorables.

1.2 Concepto

Para poder tocar el tema de la Consolidación Fiscal será necesario explicar su concepto el cual mencionaremos en nuestro siguiente punto.

1.2.1 Consolidación Fiscal

El vocablo Consolidación (del latín *consolidatio*, *-ónis*), de acuerdo con la definición del diccionario de la lengua española, significa acción y efecto de consolidar; a su vez, consolidar (del latín *consolidare*), en los conceptos que nos interesan para nuestro estudio, significa: reunir, volver a juntar lo que antes se había quebrado o roto, de modo que quede firme, reunir en un sujeto atributos de un dominio antes disgregado.

El Contador Público Alberto Navarro Rodríguez menciona en su libro “*La Consolidación Fiscal*”¹ (1), la siguiente definición de lo que se debe entender por Consolidación Fiscal:

“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

¹ (1) La consolidación Fiscal, Pagina 59, Enero de 1986, Editorial Themis.

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”.

Otra definición, del autor Eduardo A. Johnson Okhuysen, es la que se cita en el libro denominado “*Propuesta sobre el régimen de consolidación fiscal*”² (2), la cual se desprende del siguiente texto:

“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 las pérdidas de otras disminuyendo así la base sobre la cual pagarían todas las sociedades”.

Podemos establecer, por lo tanto, que la Consolidación Fiscal es una ficción, ya que el grupo como sujeto del pago del 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, siendo esta la que adquiere los derechos y obligaciones de pagar el impuesto de maneta consolidada, por todo el grupo de sociedades que le pertenecen en su calidad de propietaria de las mismas.

Pudiéramos decir que la Consolidación Fiscal es un régimen de tributo neutral al compensarse las utilidades y pérdidas fiscales declaradas de manera individual por las sociedades que consolidan, en una declaración especial de consolidación, En este sentido, la controladora actúa como un solo contribuyente por el grupo que consolida.

² (2) Academia de Estudios Fiscales de la Contaduría Pública, A.C., Editorial DOFISCAL, 1998, Pagina 85.

1.2.2 Sociedades

En este punto daremos a conocer el concepto de cada una de las sociedades que pueden o no pertenecer a este régimen, así como los requisitos que tienen que reunir cada una de ellas para poder formar parte de un grupo que consolide fiscalmente.

1.2.2.1 Controladoras

Del artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta se desprende el concepto de “Controladora”. Este artículo establece lo siguiente:

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.

Respecto del primer requisito, hay que remitirnos al artículo 9 del Código Fiscal de la Federación, que en su fracción II establece que se consideran residentes en territorio nacional a las Personas Morales que hayan establecido en México la administración principal del negocio o su sede de dirección efectiva.

De acuerdo con dicha disposición, las Personas Morales se consideran residentes en México para efectos fiscales, si en nuestro país establecen la administración

principal del negocio o su sede de dirección efectiva, independientemente de que hayan sido constituidas conforme a leyes mexicanas o extranjeras. No obstante esta consideración, a continuación nos ocuparemos de las Personas Morales mexicanas.

Nuestro Código Civil Federal, en el artículo 25, fracción III, reconoce como Personas Morales a las Sociedades Civiles o Mercantiles. Por disposición expresa de la fracción V, del artículo 67, de Ley del Impuesto Sobre la Renta, las Sociedades y Asociaciones Civiles, así como las Sociedades Cooperativas no pueden tener el carácter de Controladora, por lo que sólo nos ocuparemos de las sociedades mercantiles.

Para que una sociedad mercantil sea considerada como mexicana es necesario que se haya constituido conforme a las leyes mexicanas. Para ello, nos trasladaremos a la Ley General de Sociedades Mercantiles en su artículo 1° reconoce las siguientes especies de sociedades mercantiles:

- Sociedad en Nombre Colectivo (S.N.C.)
- Sociedad en Comandita Simple (S.C.S.)
- Sociedad de Responsabilidad Limitada (S.R.L.)
- Sociedad Anónima (S.A.)
- Sociedad en Comandita por Acciones (S.C.A.)

Podemos establecer que las sociedades mercantiles mexicanas, son aquéllas que la Ley General de Sociedades Mercantiles reconoce como tales, que se hayan constituido ante notario público y estén inscritas en el Registro Público de Comercio.

Pudiera darse el caso de que una sociedad constituida conforme a las leyes de un país extranjero fuera residente para efectos fiscales en México por haber establecido en nuestro país la administración principal del negocio o su sede de dirección.

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.

Este segundo requisito le exige a la controladora ser propietaria de más del 50% de las acciones con derecho a voto de cuando menos una controlada, por lo que el grupo puede conformarse de dos sociedades como mínimo.

Para que se satisfaga este requisito, también es necesario que las acciones propiedad de la controladora sean "acciones con derecho a voto".

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 (SAT).

En este sentido, la disposición indica que en ningún caso más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad directa o indirectamente de otra sociedad, salvo que esta sociedad sea residente en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.

En relación con que los propietarios de más del 50% de las acciones de la controladora, pudieran ser sociedades residentes de un país con el que México tenga un acuerdo amplio de intercambio de información, la regla 3.1.1 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, remite a la lista de los países contenida en el anexo 10 de la misma.

1.2.2.2 Controladoras Puras

A partir de 1999 se incluye en la Ley del Impuesto Sobre la Renta el concepto de "Controladora Pura", básicamente con el fin de identificar a las sociedades que podrían continuar consolidando sus resultados al 100%.

Controladora pura se define como aquella sociedad en la que al menos el 80% de sus ingresos provienen de operaciones con sus controladas, considerando como ingresos para estos efectos, a los dividendos que reciban, así como ingresos por enajenación de acciones, intereses y ganancias en operaciones financieras derivadas de capital, obtenidas de personas ajenas al grupo que consolida.

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

La Resolución Miscelánea para el ejercicio de 1999, aclara que aquellas controladoras que no hayan cumplido diez años desde su constitución, deberán considerar los ingresos obtenidos en el período transcurrido desde que ésta se llevó a cabo y hasta el ejercicio inmediato anterior al ejercicio en curso.

De acuerdo con lo anterior, las sociedades que califiquen como Controladoras Puras, podrán participar con el 100% de sus utilidades o pérdidas, así como los conceptos especiales de consolidación que les correspondan, en la determinación del Resultado Fiscal Consolidado.

1.2.2.3 Controladas

Conforme al artículo 66 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, Se consideran Sociedades Controladas aquéllas 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. La tenencia indirecta será aquélla que

tenga la sociedad controladora por conducto de otra u otras sociedades que, a su vez, sean Controladas por la misma Sociedad Controladora.

En virtud de que de acuerdo con la fracción III, del artículo 67 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, no pueden ser consideradas como controladas las residentes en el extranjero, el concepto de controlada lo definiremos como: *“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”*.

1.2.2.4 Excluidas de Consolidar

En el artículo 67 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se señala que no tendrán el carácter de controladora o controladas las siguientes Sociedades:

- I. Las Personas Morales con fines no Lucrativos y las Sociedades de Inversión.
- II. Las que componen el Sistema Financiero como son: instituciones de crédito, de seguros y fianzas, Sociedades Controladoras de Grupos Financieros, Almacenes Generales de Depósito, Administradoras de fondos para el retiro, Arrendadoras Financieras, Uniones de Crédito, Sociedades Financieras Populares, Sociedades de Inversión de Renta Variable, Sociedades de Inversión en Instrumentos de deuda, Empresas de Factoraje Financiero, Casas de Bolsa, Casas de Cambio, Sociedades Financieras de Objeto Limitado y Sociedades de Inversión de Capitales.
- III. Las residentes en el extranjero, inclusive cuando tengan establecimientos permanentes en el país.
- IV. Aquéllas que se encuentren en liquidación.
- V. Las Personas Morales del Régimen Simplificado como son: las dedicadas exclusivamente al autotransporte terrestre de carga o de pasajeros, las que se dediquen exclusivamente a actividades agrícolas, ganaderas o silvícolas, las que se dediquen exclusivamente a actividades pesqueras, las constituidas como empresas integradoras y las sociedades cooperativas de

autotransportistas dedicadas exclusivamente al transporté terrestre de carga o de pasajeros.

VI. Las Sociedades y Asociaciones Civiles, así como las Sociedades Cooperativas.

VII. Las Asociaciones en Participación.

1.3 Requisitos

El artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, establece que la Sociedad Controladora podrá determinar su Resultado Fiscal Consolidado, siempre que la misma junto con las demás Sociedades Controladas cumplan con lo siguiente:

I. Que la Sociedad Controladora cuente con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las Sociedades Controladas y obtenga la autorización del Servicio de Administración Tributaria para determinar su Resultado Fiscal Consolidado.

La solicitud de autorización para determinar el Resultado Fiscal Consolidado deberá presentarse, a más tardar, el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar dicho resultado fiscal, ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, acompañada por los cuestionarios contenidos en el anexo 1, rubro A, numeral 2 y por la documentación que en dichos cuestionarios se señale, de conformidad con la regla 3.5.3 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006.

Los cuestionarios a que hemos mencionado son el CF-1 (para Sociedades Controladoras) y el CF-2 (para Sociedades Controladas), los cuales se encuentran en el caso práctico que presentamos en nuestro capítulo V (pág. 197 y 198).

Para Sociedades Controladoras

1. Presentar:

a) Copia de la escritura constitutiva y en su caso, de la última modificación a la misma.

- b) Copias del aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes y en su caso, de la última modificación presentada ante el mismo, así como de la cédula de Registro Federal de Contribuyentes.
- c) Copia del poder notarial del representante legal.
- d) Copia de la última Acta de Asamblea correspondiente en la que se hayan acordado modificaciones al Capital Social.
- e) Cédula en la que se integre su actual Capital Social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto.
- f) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea a que se refiere el inciso d) anterior, anexar contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas.
- g) Copia del escrito dirigido a la Sociedad Controladora por cada una de las Sociedades Controladas en el que dan su conformidad para determinar su Resultado Fiscal Consolidado firmado por el representante legal de cada una de ellas.
- h) Copia de la declaración anual y, en su caso, de la última declaración anual complementaria, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se presenta la solicitud de autorización para determinar su resultado fiscal consolidado.
- i) Copia impresa del dictamen para efectos fiscales de los estados financieros correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se presente la solicitud, en caso de que el dictamen no se hubiera presentado o de no haber estado obligado a dictaminar, deberá manifestarlo y acompañar copia del estado de posición financiera y del estado de resultados correspondiente a dicho ejercicio, firmados por el representante legal. En el caso de sociedades de nueva creación, deberán acompañar estado de posición financiera firmado por el representante legal.

- j) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticado con la firma autógrafa del secretario del consejo de administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento.
- k) Cuadro analítico en el que conste la relación de Sociedades en las que la Controladora tenga en propiedad más del 50% de las acciones con derecho a voto, especificando cuáles son de control directo y cuáles de control indirecto, así como el porcentaje de participación accionaria directo o indirecto de la Controladora en cada una de ellas. En el caso de control indirecto, indicar a través de que sociedades se tiene dicho control.
- l) Organigrama en el que se muestre la actual estructura del grupo y los porcentajes de participación accionaria correspondientes.

2. Señalar si fue Sociedad Controladora o Controlada para efectos fiscales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y anexar en su caso copia del oficio o aviso de Desconsolidación o Desincorporación.

3. En el caso de que más del 50% de sus acciones con derecho a voto sean propiedad de otra u otras Sociedades Residentes en el Extranjero, deberá acompañar documento que demuestre fehacientemente la residencia de las mismas, mediante la certificación de residencia o copia de la declaración del último ejercicio de la contribución que corresponda al Impuesto Sobre la Renta bajo el régimen aplicable a los residentes en el país de que se trate, traducido en su caso al idioma español por perito autorizado.

4. En el caso de que sus acciones sean de las que se colocan entre el gran público inversionista de conformidad con las reglas respectivas, deberá señalar el número de ellas y anexar documentación que acredite tal situación.

Para Sociedades Controladas

1. Presentar:

- a) Copia de la escritura constitutiva y en su caso, de la última modificación a la misma.
- b) Copias del aviso de inscripción al Registro Federal de Contribuyentes (RFC) y, en su caso, de la última modificación presentada ante el mismo, así como de la cédula de RFC.
- c) Copia del poder notarial del representante legal.
- d) Copia de la última acta de asamblea correspondiente en la que se hayan acordado modificaciones al Capital Social.
- e) Cédula en la que se integre su actual Capital Social, misma que deberá contener nombre de los accionistas, número de acciones que son propietarios indicando cuántas son con derecho a voto y cuántas de voto limitado o preferentes, así como el porcentaje de participación accionaria de cada uno de los accionistas respecto de las acciones con derecho a voto.
- f) En caso de que los actuales accionistas no sean los mismos que aparecen en el acta de asamblea a que se refiere el inciso d) anterior, anexar contrato de compraventa o documento fehaciente que acredite la adquisición de las acciones por parte de dichos accionistas.
- g) Copia del escrito dirigido a la Sociedad Controladora por cada una de las Sociedades Controladas en el que dan su conformidad para determinar su resultado fiscal consolidado firmado por el representante legal de cada una de ellas.
- h) Copia de la Declaración Anual y, en su caso, de la última Declaración Anual complementaria, correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se presenta la solicitud de autorización para determinar su Resultado Fiscal Consolidado.
- i) Copia impresa del dictamen para efectos fiscales de los estados financieros correspondiente al ejercicio inmediato anterior a aquél en que se presente la solicitud, en caso de que el dictamen no se hubiera presentado o de no haber estado obligado a dictaminar, deberá manifestarlo y acompañar copia del

estado de posición financiera y del estado de resultados correspondiente a dicho ejercicio, firmados por el representante legal. En el caso de sociedades de nueva creación, deberán acompañar estado de posición financiera firmado por el representante legal.

- j) Copia del libro de registro de accionistas actualizado, autenticado con la firma autógrafa del Secretario del Consejo de Administración o administrador único, acreditando con documentación fehaciente su nombramiento.
- k) Cuadro analítico en el que conste la relación de sociedades en las que la controladora tenga en propiedad más del 50% de las acciones con derecho a voto, especificando cuáles son de control directo y cuáles de control indirecto, así como el porcentaje de participación accionaria directo o indirecto de la controladora en cada una de ellas. En el caso de control indirecto, indicar a través de que sociedades se tiene dicho control.
- l) Organigrama en el que se muestre la actual estructura del grupo y los porcentajes de participación accionaria correspondientes.

2. Señalar si fue sociedad Controladora o Controlada para efectos fiscales en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta y anexar en su caso copia del oficio o aviso de Desconsolidación o Desincorporación.

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 se opte por el régimen de consolidación. Los estados financieros que corresponden a la sociedad controladora deberán reflejar los resultados de la consolidación fiscal.

1.3.1 Autorización de las Controladas

En este punto hablaremos de todos aquellos requisitos que debemos contemplar para poder dar aviso a la autoridad de que nos apegaremos al Régimen de Consolidación Fiscal, hablaremos de los tiempos que necesitamos para que surta

efectos nuestra incorporación a dicho régimen así como que sociedades formarán parte de nuestro grupo y conoceremos si nos es posible transmitir la autorización que nos de la autoridad para consolidar a otra sociedad.

1.3.1.1 Plazo de la Solicitud y Avisos de Incorporación

Surtimiento de efectos e incorporación de Controladas.

La autorización para consolidar a que se refiere la fracción I, del artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, surtirá sus efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue.

Sociedades que se incorporen antes de que la autorización surta efectos.

Las Sociedades Controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización de consolidación, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar.

1.3.1.2 Momentos de Incorporación

Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha en que surtió efectos la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiriera la propiedad de más del 50% de sus acciones con derecho a voto. Las sociedades Controladas que surjan con motivo de la escisión de una Sociedad Controlada se considerarán incorporadas a partir de la fecha de dicho acto. En el caso de las sociedades que hayan calificado como sociedades controladas desde la fecha de su constitución, éstas deberán incorporarse a la consolidación a partir de dicha fecha.

La Sociedad Controladora deberá presentar el aviso de incorporación ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes, dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiriera, directamente o por conducto de otras sociedades controladas, más del 50% de las acciones con derecho a voto de una sociedad.

En el caso de Sociedades Controladas que se incorporen a la Consolidación Fiscal en el período que transcurra entre la fecha de presentación de la solicitud para consolidar y aquella en que se notifique la autorización respectiva, la Controladora deberá presentar el aviso de incorporación dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización por parte de las autoridades fiscales.

En el supuesto de sociedades que surjan con motivo de una escisión, la Sociedad Controladora deberá presentar el aviso dentro de los cuarenta y cinco días siguientes a la fecha en que se constituyan las sociedades escindidas.

1.3.1.3 Inclusión de Todas las Controladas

En la solicitud de autorización, la Sociedad Controladora deberá manifestar todas las Sociedades que tengan el carácter de Controladas.

En dicha solicitud de autorización, deberán incluir todas las Sociedades con carácter de Controladas y en el caso de no manifestar alguna que cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo, la autorización no surtirá efectos.

Lo mismo será en el caso, de que la Controladora no manifieste dos o más Sociedades Controladas que cuyo valor de activos en su conjunto representen el 6% o más del valor total de los activos del grupo.

1.3.1.4 Autorización no Transmisible

La autorización para consolidar será personal de la Controladora y no podrá ser transmitida a otra persona, salvo que se cuente con la autorización del Servicio de Administración Tributaria y se cumplan los requisitos que establece la regla 3.5.2 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, los cuales son:

1. La autorización de consolidación a que se refiere la fracción I del artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, únicamente podrá ser transmitida a otra sociedad siempre que la Sociedad Controladora y todas sus Sociedades Controladas hubieran ejercido la opción a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 57-E (Valor del activo consolidado) de la Ley del ISR vigente hasta el 31 de diciembre de 2001, con relación al artículo quinto, fracción VIII, inciso m) (Aviso de toma de opción para calcular el valor del activo), de las Disposiciones Transitorias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para 1999 o, en su caso, el penúltimo párrafo del artículo 68 (pérdidas en enajenación de acciones) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en vigor hasta el 31 de diciembre de 2004, y se encuentren en cualquiera de los siguientes supuestos:

I. Que tratándose de la reestructuración de sociedades pertenecientes al mismo grupo, se constituya una nueva sociedad que cumpla con los requisitos que establece el artículo 64 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para considerarse como Sociedad Controladora. En el caso de que en dicha reestructuración se autorice que la transmisión de las acciones se realice a costo fiscal, además se deberá cumplir con los requisitos establecidos en el artículo 26 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II. Que una Sociedad Controladora adquiera más del 50% de las acciones con derecho a voto de otra Sociedad Controladora, siempre que ambas Sociedades Controladoras, así como todas las sociedades controladas de las mismas hubieran ejercido la opción a que se refieren los artículos mencionados.

En cualquiera de los supuestos mencionados, la Controladora presentará la solicitud para transmitir la autorización referida ante la Administración Central Jurídica de Grandes Contribuyentes.

1.3.2 Dictamen Fiscal

El Dictamen Fiscal del auditor es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizados sobre los estados financieros de alguna entidad.

La finalidad del examen de Estados Financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la Situación Financiera, los Resultados de las Operaciones, las Variaciones en el Capital Contable y los Cambios en la Situación Financiera de una empresa, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados ahora Normas de Información Financiera (NIFS)

Normalmente se presentan estados financieros comparativos y el auditor debe mencionar en su dictamen la responsabilidad que asumen respecto a dichos estados, indicando en los párrafos del alcance y la opinión, las fechas y períodos de los estados financieros por él examinados.

Obligados a presentar Dictamen de Estados Financieros:

Las Personas Físicas con Actividad Empresarial y las Personas Morales que se encuentran en alguno de los siguientes casos:

- Que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$34,803,950.00
- Que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.
- Que estén autorizadas para recibir donativos deducibles. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada.
- Que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto.
- Las entidades de la Administración Pública Federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales y las que formen parte de la Administración Pública Estatal o Municipal.

Dictamen opcional

Las Personas Físicas con Actividades Empresariales y las Personas Morales, que no estén obligadas a dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 32-A del Código Fiscal de la Federación.

1.3.2.1 Controladoras

Para las empresas que consoliden sus estados financieros, el Dictamen Fiscal es una obligación de la Controladora ya que esta actúa como un solo contribuyente por el grupo que consolida y adquiere la calidad de sujeto, siendo esta la que obtiene los derechos y obligaciones de presentar el dictamen fiscal de manera consolidada, por todo el grupo de sociedades que le pertenecen en su calidad de propietaria de las mismas.

1.3.2.2 Controladas

Las empresas Controladas no tienen personalidad jurídica propia, únicamente existe para el derecho fiscal, por lo tanto ellas no tienen la obligación de dictaminarse, esta obligación como ya lo mencionamos es de la Controladora.

1.3.3 Participación Consolidable

Este es un concepto que resulta fundamental conocer para fines de la Consolidación Fiscal, es el promedio por día de Participación Accionaria a que se refiere el penúltimo párrafo de la fracción I, del artículo 68 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, por constituir un aspecto importante para lograr la neutralidad en el gravamen. La diferencia entre este promedio y el Capital total de las Sociedades Controladas, será la parte que no se incluirá en la consolidación por corresponder a los accionistas minoritarios de las controladas (interés minoritario).

En términos de pago del impuesto, significa que las Sociedades Controladas enterarán al Servicio de Administración Tributaria el que corresponda al interés

minoritario, puesto que el correspondiente al interés mayoritario (Participación Consolidable), se paga a la Controladora.

El modelo mencionado establece que 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%. En los casos en que una Sociedad sea fusionada o se escinda, siempre que en este último caso la sociedad escidente desaparezca, en virtud de lo dispuesto por el artículo 11 del Código Fiscal de la Federación, el ejercicio fiscal terminará, anticipadamente, en la fecha en que sea fusionada o se escinda, respectivamente.

No obstante que una Sociedad Controlada se haya fusionado con otra Sociedad Controlada o con la sociedad Controladora, y su patrimonio se haya integrado en el mismo grupo de intereses económicos, en el ejercicio irregular esta Sociedad Controlada no se podrá consolidar en virtud de lo dispuesto por el noveno párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, ya que se considera que existe Desincorporación y conforme al primer párrafo de este mismo precepto, deberá cumplir las obligaciones fiscales del ejercicio irregular en que deje de ser Controlada, en forma individual.

Consideramos que lo dispuesto en el párrafo anterior, no es aplicable a los casos de escisión en donde la Sociedad Controlada Escidente desaparece, ya que su patrimonio no sólo continúa en el mismo grupo de intereses económicos, sino que sus pérdidas fiscales y su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, son transmitidas a las Sociedades Escindidas que surgen con motivo de la escisión y de acuerdo con el tercer párrafo del artículo 70 de La Ley del Impuesto Sobre la Renta, se consideran incorporadas a partir de la fecha de dicho acto, además de que a diferencia de la fusión de una controlada, expresamente en la Ley no se establece

que se considere Desincorporación la extinción de una Sociedad Controlada escidente con motivo del citado acto.

En el mismo orden de ideas, tanto el ejercicio en que desaparece la Sociedad Controlada Escidente, como el ejercicio en que surgen las Sociedades Controladas Escindidas, se consideran irregulares.

Consideramos que en todos los casos, la Participación Consolidable debiera ser la Participación Accionaria que se tenga al cierre del ejercicio fiscal y no el promedio por día que corresponda a dicho ejercicio como se establece en la ley, en razón de que la Controladora, desde un punto de vista legal, tendrá derecho a percibir las utilidades contables de las Controladas en la Participación Accionaria que tenga al cierre del período.

En efecto, con el sistema establecido en la Ley del Impuesto Sobre la Renta, se origina una distorsión, ya que habrá una diferencia entre Utilidad Fiscal Consolidada y las Utilidades Contables Consolidadas, pues éstas, conforme a la técnica contable, se incorporan con base en la participación accionaria que se tenga al cierre del período y aquélla con base en la Participación Accionaria promedio.

1.4 Obligaciones de las Sociedades Controladoras

En este punto explicaremos cuales son las obligaciones que tienen las sociedades controladoras, para poder tributar en este régimen y detallaremos también como se debe de elaborar el cálculo de cada una de dichas obligaciones.

1.4.1 Registros de Conceptos Especiales de Consolidación

Dichos conceptos especiales son todos aquellos que necesita calcular la Sociedad Controladora para cumplir con las obligaciones que la Ley del Impuesto Sobre la Renta estipula para poder considerarse Sociedad Controladora, los cuales detallamos específicamente a continuación.

1.4.1.1 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada y Sin Consolidar

Para efectos de los dividendos que la Sociedad Controladora decida repartir a sus propios accionistas y siguiendo el concepto de grupo, tendrá que llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada. Si los dividendos provienen de dicha cuenta, la Sociedad Controladora no tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre los mismos.

Este concepto de grupo parte de la premisa de que la Sociedad Controladora contablemente genera utilidades base para el reparto a sus accionistas, principalmente, mediante el reconocimiento en cada ejercicio, como ingreso o como pérdida, a través del método de participación, de las Utilidades o Pérdidas contables que generan las Sociedades Controladas y en aquellas en las que no tiene el control para gobernar la empresa o influencia significativa en la toma de decisiones, mediante el reconocimiento del ingreso hasta el momento en que reciba el dividendo o como pérdida o utilidad hasta que se vendan las acciones de la inversión temporal.

El tratamiento fiscal es el mismo, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada se alimenta del Resultado Fiscal Consolidado, que como sabemos principalmente se determina por la combinación de Pérdidas y Utilidades Fiscales de las Controladas y de la propia Controladora generadas en cada ejercicio, menos la amortización de pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores y en aquellas sociedades en donde tiene una inversión en acciones de hasta 50% y que por lo tanto, no se consolidan mediante la adición a dicha cuenta de los dividendos percibidos.

Mecánica para determinar la Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

Para estos efectos, el artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece que 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 dicha Ley y considerando los conceptos siguientes:

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 Consolidado 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 (partidas temporales) 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.

Es conveniente hacer notar que el Resultado Fiscal Consolidado se forma, entre otros elementos, de la utilidad o pérdida fiscal individual de las controladas y de la propia controladora, las cuales ya traen disminuida la Participación de Trabajadores en las Utilidades pagada, por esta razón, es correcta la excepción que se hace en esta fracción I, de no volver a restar el importe de la misma para no duplicar su efecto en la determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

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, de! 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 será la Utilidad Fiscal Neta (UFIN) consolidada negativa del ejercicio.

Dicha Utilidad Fiscal Neta Consolidada Negativa del ejercicio se disminuirá del saldo de la Cuenta de Utilidad fiscal Neta Consolidada que la sociedad controladora tenga al final de dicho ejercicio o en su caso, de la Utilidad Fiscal Neta Consolidada que se determine en los siguientes ejercicios hasta agotarlos. 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.

Constitución del saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

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.

Incremento de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada por incorporación de controladas.

Cuando en el ejercicio se incorpore una sociedad controlada, el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada 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.

Es importante comentar que en los casos de escisión de una Controlada, la sociedad que surja con motivo de la escisión, de acuerdo con la segunda oración del tercer párrafo del artículo 70 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, queda incorporada a partir de la fecha de dicho acto.

Si consideramos que el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada se incrementa con el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que tenga la

Sociedad Controlada al momento de su incorporación, en la participación consolidable que a esa fecha tenga la sociedad controladora en dicha sociedad controlada, en una escisión; el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta transmitido por la controlada escidente a la controlada escindida, tendría que sumarse al saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, sin que exista una disposición que establezca que por el mismo importe transmitido se tenga que restar esta cuenta.

Consideramos que la ley debería reformarse previendo el caso de escisiones llevadas a cabo entre empresas del grupo y evitando la duplicidad a que hemos hecho referencia.

Lógicamente, el efecto que se produce es el de una adición indebida a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, ya que el saldo de la Controlada Escidente, teóricamente, ya está incluido en dicha cuenta, en la participación consolidable y adicionalmente, parte de ese saldo transmitido en la Escisión a la Controlada Escindida se vuelve a sumar al consolidado con motivo de su incorporación al régimen de consolidación.

Incremento o disminución de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada por presentación de declaración complementaria de las Controladas.

No hay una disposición específica que señale que en caso de que las sociedades controladas presenten una declaración complementaria que modifique su Utilidad o Pérdida Fiscal de algún ejercicio ya incluida en la consolidación que modifique a su vez el Resultado Fiscal Consolidado del mismo ejercicio, se tenga que sumar o restar, según sea el caso, el importe de la modificación al saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, que se tenga al momento de la presentación de dicha declaración. Esto mismo aplicaría en el supuesto de que la propia sociedad controladora sea la que modifique su utilidad o pérdida fiscal individual de algún ejercicio.

Una interpretación armónica del primer párrafo del artículo 69 y del quinto párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos llevaría a concluir que cuando se modifique el Resultado Fiscal Consolidado de un ejercicio por la presentación de una declaración complementaria de las controladas o por la propia controladora y la modificación reduzca la Utilidad Fiscal Neta Consolidada determinada, el importe actualizado de la reducción deberá disminuirse del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta que se tenga a la fecha en que se presente la declaración complementaria.

Igualmente, consideramos que cuando el importe actualizado de la reducción sea mayor que el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada a la fecha 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 la 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 dicha tasa. 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.

Dicha diferencia (entre la reducción y el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada) correspondería a un dividendo distribuido que finalmente no provino de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, pero como se estaría pagando el impuesto por el mismo en los términos del sexto párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, se podrá acreditar dicho impuesto pagado contra el Impuesto Sobre la Renta Consolidado del ejercicio que resulte a cargo de la controladora en el ejercicio en que se pague el impuesto sobre los dividendos o en los dos ejercicios inmediatos siguientes, contra el impuesto sobre la renta consolidado del ejercicio y contra los pagos provisionales de los mismos.

En el ejercicio en que se acredite el impuesto conforme al párrafo anterior, la controladora deberá disminuir de la Cuenta de Utilidad fiscal Neta Consolidada, la cantidad que resulte de dividir el impuesto acreditado entre el factor de 0.3889.

Disminución de la cuenta de Utilidad Fiscal neta consolidada por reducciones de capital.

Al igual que una sociedad que no consolida, la Sociedad Controladora puede reducir su capital, entre otros casos, mediante el correspondiente reembolso de sus acciones a los accionistas.

En este caso, tiene que observar los lineamientos establecidos en el artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y afectar el saldo de la Utilidad Fiscal Neta Consolidada, con la utilidad distribuida que resulte en el supuesto de que el reembolso por acción sea superior al saldo de la Cuenta de Capital de Aportación por acción que se tenga a la fecha en que se pague el reembolso, o en el supuesto de que el capital contable, según el Estado de Posición Financiera aprobado por la Asamblea de Accionistas para fines de dicha disminución, sea mayor al saldo de la Cuenta de Capital de Aportación que se tenga a la fecha en que se efectúe la reducción referida.

No obstante que el artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta no especifica que el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada se tenga que disminuir en los casos de reducciones de capital de la controladora, conforme a una interpretación armónica tendremos que atender a lo dispuesto en los párrafos segundo y tercero de la fracción I del artículo 89 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Conforme a lo anterior, la utilidad distribuida será la cantidad que resulte de multiplicar el número de acciones que se reembolsen o las que se hayan considerado para la reducción de capital, según corresponda, por la diferencia entre el reembolso por acción y la Cuenta de Capital de Aportación por acción.

La utilidad distribuida gravable determinada conforme al párrafo anterior, se disminuirá de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada hasta por la parte que del saldo de dicha cuenta le corresponda al número de acciones que se reembolsen.

En el caso de que conforme a la fracción II de dicho artículo 89, se determine Utilidad Distribuida la cual resulta de restar al Capital Contable de la Sociedad Controladora el saldo de su Cuenta de Capital de Aportación (CUCA), cuando éste sea menor a la misma, se le tendrá que restar la utilidad distribuida determinada en los términos del segundo párrafo de la fracción I de este precepto. El resultado que resulte de esta resta, será la utilidad distribuida gravable que en caso de provenir del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, se deberá disminuir del saldo de esta última cuenta.

Disminución de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada por Desincorporación de Controladas.

Cuando en un ejercicio se Desincorpore una Sociedad Controlada, 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, en los términos que establece el párrafo octavo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Por ser importante para nuestro análisis, consideramos conveniente citar textualmente el octavo párrafo de dicho artículo:

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.

Una aplicación estricta de la anterior disposición nos llevaría a disminuir el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada con una cantidad mayor a la que realmente debe ser, al disminuir de dicha cuenta el saldo que de la misma tenga la sociedad controlada que se desincorpora, ya que debió haberse establecido que dicha disminución debe ser en la Participación Consolidable.

En efecto, en virtud de la mecánica de consolidación, el Resultado Fiscal Consolidado base para determinar la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada, se consideran, entre otras partidas, las utilidades de las sociedades controladas en la participación consolidable.

Si esto no fuera así, la comparación de las cuentas para determinar cuál es mayor, no sería homogénea y se presentaría una distorsión.

1.4.1.2 Utilidades y Pérdidas

La mecánica para determinar el Resultado Fiscal Consolidado se encuentra contenida en el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este artículo establece que la controladora, para determinar su Resultado Fiscal Consolidado o Pérdida Fiscal Consolidada, procederá como sigue:

1. 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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- c) Restará el monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que tuviere una Sociedad Controlada en el ejercicio en que se incorpore a la consolidación, 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.
- d) 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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- e) Restará 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 que comience a consolidar, sin que el monto que se reste en cada ejercicio exceda de la Utilidad Fiscal que obtenga en el mismo.
- f) Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de Sociedades Controladas en los términos del artículo 66 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que dichas acciones no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista, obtenidas en el ejercicio por las sociedades Controladas y la Sociedad Controladora, y con la condición de 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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

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.

- g) Sumará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de Sociedades Controladas en los términos del artículo 66 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que dichas acciones no hayan sido

consideradas como colocadas entre el gran público inversionista, 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 del *inciso* f) anterior 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.

- h) 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 inciso c) y a las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones de sociedades controladas a que se refiere el inciso f), anteriormente mencionados.
- i) Sumará o restará, según sea el caso, las pérdidas Fiscales obtenidas por la Sociedad Controladora o por las Sociedades Controladas, que no hubieran podido disminuirse por la sociedad que las generó en los términos del artículo 61, y que conforme a los incisos b) y d) anteriores, se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la Utilidad o Pérdida Fiscal Consolidada. Dicha suma o resta se hará en el ejercicio en que se pierda el derecho a disminuir las, actualizadas desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio al que correspondan dichas pérdidas y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o disminuyan.
- j) Sumará o restará, según sea el caso, las pérdidas en enajenación de acciones obtenidas por la Sociedad Controladora o por las Sociedades Controladas, que en los términos del inciso f) anterior, se hubieran restado en algún ejercicio anterior para determinar la Utilidad o Pérdida Fiscal Consolidada. Esta suma o resta se hará en el 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 la Ley del Impuesto sobre la Renta, actualizadas desde el mes en que ocurrieron y hasta el último mes del ejercicio en el que se adicionen o se disminuyan.

- k) Sumará o restará, según sea el caso, el reconocimiento de los efectos de la Desincorporación de Controladas, en los términos previstos en el artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

II. A la Utilidad Fiscal Consolidada obtenida conforme a fracción I anterior, se le disminuirán, en su caso, las Pérdidas Fiscales Consolidadas de ejercicios anteriores, en los términos del artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.4.1.3 Utilidades y Pérdidas de Controladas

La mayoría de las personas se preguntarán el porqué es importante que la Controladora lleve los registros de Utilidades Fiscales Netas Individuales y el mismo registro a nivel consolidado.

Conforme al párrafo séptimo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la renta (que establece el procedimiento de Desincorporación de Sociedades Controladas), la Sociedad Controladora comparará el saldo del registro de las 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, sólo se disminuirá con el saldo que del mismo registro corresponda 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 1.3889 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.

Por lo anterior, es importante conocer cómo se determinan los citados registros, ya que de su correcta determinación dependerá que se calcule, adecuadamente, la Utilidad que se tiene que acumular en los casos de Desincorporación de controladas.

Expresamente, en el régimen de consolidación, no hay un procedimiento que nos permita obtener de manera fácil el saldo de dichos registros.

Para ello, hay que acudir a las obligaciones establecidas para la Controladora en el artículo 72 de la Ley, que en su fracción I inciso e) la obliga a llevar un registro de las Utilidades Fiscales Netas Consolidadas que se integrará 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 período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate.

Es importante aclarar que no hay un procedimiento para llevar a cabo la primera actualización, ya que la disposición sólo se refiere a la última actualización llevada a cabo sin que exista una primera.

1.4.1.4 Dividendos o Utilidades Percibidos

La regla 3.5.6 de la Resolución Miscelánea para 2006, establece el procedimiento para integrar el registro de dividendos o utilidades percibidos o pagados, el cual tiene la finalidad de controlar aquellos dividendos distribuidos entre sociedades que consolidan que no pagaron el impuesto, no obstante que no provenían de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la Controlada que los distribuyó, conforme al artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, así como llevar el control de los dividendos percibidos por las controladas y la controladora de personas morales, ajenas a la consolidación que sí suman la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada. De acuerdo con dicha regla, los registros que se tienen que llevar por cada Sociedad Controlada y por ella misma, son los siguientes:

- I. De dividendos o utilidades percibidos. Este registro se integrará con los dividendos o utilidades percibidos de sociedades del grupo que consolida y de terceros ajenos al grupo, identificando en ambos casos si los dividendos provienen de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, incluso la consolidada, o si se

trata de los dividendos a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o de aquéllos por los que se pagó el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de la misma Ley.

II. De dividendos o utilidades pagados de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta. Este registro se integrará con los dividendos o utilidades pagados que provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta incluso la consolidada, identificando si dichos dividendos se pagaron a sociedades del grupo que consolida o a tercetos ajenos al grupo.

III. Dividendos o utilidades pagados a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Este registro se adicionará cada ejercicio con los dividendos o utilidades a que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pagados a otras sociedades del grupo que consolida y se disminuirá con los dividendos o utilidades pagados, por los que se pague el impuesto en los términos de los artículos 73 y 75 penúltimo párrafo, de la misma Ley, sin que para efectos de dicha disminución los dividendos o utilidades puedan multiplicarse por el factor de 1.3889.

El saldo de este registro que se tenga al último día de cada ejercicio se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate. Cuando se paguen dividendos o utilidades a los que se refiere el primer párrafo del artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta o se pague el impuesto en los términos de los artículos 73 y 75 penúltimo párrafo, de la misma Ley, con posterioridad a la actualización prevista en este párrafo, el saldo del registro que se tenga a la fecha de pago de los dividendos o utilidades o del pago del impuesto, sin incluir los dividendos o utilidades que en esta fecha se paguen o por los que se pague el impuesto, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se paguen los dividendos o utilidades, o se pague el impuesto.

Cuando se desincorpore una Sociedad Controlada o se Desconsolide el grupo, el saldo actualizado de este registro que se tenga a la fecha de la Desincorporación o Desconsolidación, multiplicado por el factor a que se refiere el inciso b) de la fracción II 1.3889, será el monto de los dividendos que se adicionará en los términos del segundo párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, o en su caso, para los efectos de la fracción II de la regla 3.5.13 de la Resolución Miscelánea para 2006 (procedimiento optativo para los casos de desincorporación y de consolidación) para determinar la Utilidad o Pérdida Fiscal Consolidada del ejercicio.

Tratándose de los contribuyentes que presenten el aviso de fusión de sociedades que se señala en la regla 3.5.4 de la Resolución Miscelánea para 2006, el saldo actualizado del registro a que se refiere esta fracción, que la sociedad que se fusione o desaparezca tenga a la fecha de la fusión, se transmitirá a la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, en cuyo caso la Sociedad Controladora adicionará al saldo actualizado del registro que a la fecha en que se lleve a cabo la fusión, tenga la sociedad que subsista o que surja con motivo de la fusión, el saldo actualizado del registro que la sociedad fusionada le transmita. Los saldos de los registros a que se refiere este párrafo se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la fusión.

Tratándose de escisión, el saldo actualizado del registro a que se refiere esta fracción que la sociedad escidente tenga a la fecha de la escisión, se transmitirá a las sociedades que surjan por tal motivo. Para estos efectos, dicho saldo actualizado se dividirá entre las sociedades escindidas y la sociedad escidente, cuando esta última subsista, en la proporción en que se efectúe la partición del capital con motivo de la escisión. El saldo del registro que la sociedad escidente tenga a la fecha de la escisión se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se lleve a cabo la escisión.

- IV. De dividendos o utilidades pagados por los que se pago el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Este registro se integrará con los dividendos o utilidades pagados por los que se hubiera pagado el impuesto conforme a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- V. La Sociedad Controladora constituirá el saldo inicial de los registros a que se refiere esta regla, a partir del ejercicio en que comience a determinar su Resultado Fiscal Consolidado en los términos que la misma señala.

1.4.2 Declaración

Es el documento oficial con el que un Contribuyente presenta información referente a sus operaciones efectuadas en un tiempo específico, a través de las formas autorizadas por el Servicio de Administración Tributaria en términos del Artículo 31 del CFF, dichas formas las podemos observar en nuestro Capítulo IV en las páginas 180 a la 189.

1.4.2.1 Desconsolidación

Esta obligación consiste en 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 el párrafo anterior resulte diferencia a cargo, la Sociedad Controladora deberá enterarla con la propia declaración.

1.4.2.2 Complementaria

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 cualquiera de estos hechos, 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.

1.4.2.3 Operaciones con Partes Relacionadas

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 a valores de mercado conforme a lo previsto en el artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, por tratarse de operaciones entre partes relacionadas.

1.5 Obligaciones de las Sociedades Controladas

En este punto explicaremos cuales son las obligaciones que tienen las sociedades controladas, para poder tributar en este régimen y detallaremos también como se debe de elaborar el cálculo de cada una de dichas obligaciones.

1.5.1 Presentación de Declaraciones e Impuesto Sobre La Renta de Participación Consolidable

Presentar su declaración del ejercicio, conforme a las disposiciones fiscales aplicables y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación. Del impuesto que resulte disminuido de los pagos provisionales efectuados durante el ejercicio entregarán a la sociedad controladora el que corresponda a la participación consolidable del ejercicio de que se trate. Las Sociedades Controladas enterarán ante las oficinas autorizadas el impuesto que se obtenga de disminuir al que calculó, el que entregaron a la Sociedad Controladora.

Una aplicación estricta de la disposición podría llevarnos al absurdo de que si no hay entrega de la controlada a la controladora, del impuesto a cargo que le corresponde en la Participación Consolidable, la Sociedad Controlada tendría que enterar al fisco el 100% del impuesto a cargo, ya que del impuesto que determine como si no hubiera consolidación le restaría la cantidad de cero al no haber entregado nada a la controladora.

Consideramos que el reconocimiento de la cuenta por pagar en la Controlada y por cobrar en la Controladora por la parte del impuesto correspondiente a la participación consolidable, debería ser suficiente argumentó para sostener que sólo se le entregue a las autoridades fiscales la parte no consolidable. Esto sería lo lógico desde un punto de vista del pago del impuesto, ya que no es justificable una entrega doble, además de que el fisco no sufriría perjuicio alguno por el hecho de que las controladas no entreguen a la controladora la parte del impuesto que a esta última corresponda.

1.5.2 Pagos Provisionales

Las Sociedades Controladas calcularán sus pagos provisionales como si no hubiera consolidación conforme al procedimiento y reglas establecidos en el artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales, entregarán a la Sociedad Controladora el

que corresponda a la participación Consolidable en el período de que se trate. Las Sociedades Controladas enterarán ante las oficinas autorizadas la cantidad que se obtenga de disminuir al impuesto que resultó en los términos de este párrafo, el que entregaron a la Sociedad Controladora.

Al igual que en el punto 1.5.1 anterior, estrictamente, sino se le entrega a la controladora la parte Consolidable que le corresponde de los pagos provisionales que realice la controlada, se corre el riesgo de que el fisco le exija a esta última el 100% de dichos pagos.

1.5.3 Cuenta de Utilidad Fiscal Neta

La Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de cada Sociedad Controlada se integrará con los conceptos a que se refiere el artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. En ningún caso formarán parte de esta cuenta los dividendos percibidos por los cuales la sociedad que los pagó estuvo a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 78 de la misma, o sea, por aquellos dividendos distribuidos entre sociedades que consolidan y que no pagaron el impuesto, no obstante que no provinieron del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la controlada que los distribuyó.

1.5.4 Registro de Utilidades Fiscales Netas Consolidables

Llevar un registro de las Utilidades Fiscales Netas que se integrará con las Utilidades Fiscales Netas Consolidables de cada ejercicio.

El saldo del registro a que se refiere esta fracción que se tenga al último día de cada ejercicio, sin incluir la Utilidad Fiscal Neta del mismo, se actualizará por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el último mes del ejercicio de que se trate (al igual que para el caso de la controladora, hacemos el comentario de que no se prevé en la Ley una primera actualización).

1.5.5 Precios en Operaciones

En el caso de que una Sociedad Controlada celebre operaciones con su Sociedad Controladora o con una o más Sociedades Controladas mediante las cuales enajene terrenos, inversiones, acciones y partes sociales, entre otras operaciones, deberá realizarlas a valores de mercado (precios de transferencia) conforme a lo previsto en el artículo 215 de la Ley, por tratarse de operaciones realizadas entre partes relacionadas.

1.6 Desincorporación de Sociedades Controladas

Explicaremos el concepto de Desincorporación, así como las consecuencias y los efectos fiscales que recaen en nuestro grupo después de llevar a cabo la Desincorporación de alguna Sociedad Controlada.

1.6.1 Concepto

La Desincorporación es cuando alguna de las sociedades que se encuentran en el grupo que consolida fiscalmente se tiene que separar de dicho grupo debido a que ya no cumple con los requisitos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece en su artículo 65.

1.6.2 Efectos

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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta, que la sociedad que se desincorpora de la consolidación tenga derecho a disminuir al momento de su Desincorporación, considerando para estos efectos solo 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 sexto y séptimo del artículo 71 de

dicha ley, 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 la 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 dicha ley. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones a que se refiere el inciso e) de la fracción I del artículo 68 de la 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 la ley, estas 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 aquel en el cual se realice la Desincorporación de la sociedad de que se trate.

Tratándose de los dividendos, estos 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 sexto y séptimo de artículo 71 de la Ley que se tengan a la fecha de la Desincorporación se actualizarán por el período comprendido desde el mes en que se efectuó la última actualización y hasta el mes en que se realice la Desincorporación.

1.6.3 Tipos

En este punto explicaremos a detalle cuales son las causas por las cuales las Sociedades Controladas pueden incurrir en la Desincorporación de algún grupo que consolide fiscalmente.

1.6.3.1 En Fusión De Sociedades

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.

1.6.3.2 Las Sociedades en Suspensión de Actividades

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 período de cinco ejercicios contados a partir de la fecha en que se presento el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión, una sociedad se recaiga en la misma situación, la Desincorporación será inmediata.

1.6.3.3 Sociedades Cuyos Activos Representen el 85% o más del Total de los Activos del grupo Consolidado

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 9-A de la ley del Impuesto Sobre la Renta.

1.6.3.4 Por Incumplimiento de Registros

La Sociedad Controladora que no cumpla con la obligación a que se refiere la fracción I del artículo 72 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Obligación de llevar registros especiales de Consolidación), deberá Desconsolidar y enterar el

impuesto diferido por todo el período en que se consolidó el Resultado Fiscal en los términos del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

CAPÍTULO II

INGRESOS Y DEDUCCIONES

En este capítulo se analizará los diversos ingresos y deducciones autorizadas momentos de obtención y acumulación que obtienen las empresas que tributan en el régimen de Consolidación Fiscal.

2.1 Ingreso

En un sentido coloquial, el ingreso lo conocemos como toda percepción que obtiene cualquier persona que realiza algún trabajo, vende o renta algún bien.

2.1.1 Concepto

Para comprender con mayor facilidad el término de “ingreso”, éste define como: Cualquier partida u operación que afecte los resultados de una empresa aumentando las utilidades o disminuyendo las pérdidas. No debe utilizarse como sinónimo de entradas en efectivo, ya que éstas se refieren exclusivamente al dinero en efectivo o su equivalente que se recibe en una empresa, sin que se afecten sus resultados. Puede haber entrada sin ingreso, como cuando se consigue un préstamo bancario. En tal caso se está recibiendo pasivo y los resultados no se afectan. Finalmente, pueden coexistir las entradas con los ingresos como en el caso de una venta al contado. Ahora, nos enfocaremos a los diversos conceptos de ingresos acumulables, que pueden obtener aquellas empresas que tributan en el régimen de Consolidación Fiscal, y por los cuales grava los ingresos en efectivo, en especie o en crédito, que modifiquen el patrimonio del contribuyente, provenientes del producto o rendimientos del capital del trabajo o de la combinación de ambos, o de otras situaciones jurídicas que la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala.

2.1.2 Acumulable

Ingreso Acumulable es aquel que debe adicionarse a otros de la misma especie para causar un impuesto, por ejemplo, se puede mencionar el que una empresa

obtiene ingresos por la venta de sus productos que fabrica y además por el arrendamiento de una parte de sus inmuebles, ambos ingresos deben acumularse, para que ya unificados, causen el impuesto correspondiente. El artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta menciona que:

“Las personas morales residentes en el país, incluida la asociación en participación, acumularán la totalidad de los ingresos en efectivo, en bienes, en servicio, en crédito o de cualquier otro tipo, que obtengan en el ejercicio, inclusive los provenientes de sus establecimientos en el extranjero. El ajuste anual por inflación acumulable es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas”

La interpretación del párrafo anterior es que todas las empresas que tengan su establecimiento en el país, aún la asociación en participación que es un contrato por medio del cual, una persona denominada asociado, otorga dinero, bienes o servicios, a otra denominada Asociante, para la realización de un negocio mercantil; a cambio de que el Asociante le participe en las utilidades o pérdidas del negocio, acumularán los ingresos obtenidos ya sea en por la cobranza en efectivo, por la enajenación de algún bien ya sea mueble o inmueble, las ventas a crédito o de contado o de cualquier otro tipo, obtenidos en el ejercicio, incluso los que provienen de sus establecimientos en el extranjero, un ejemplo de esto son los dividendos, que es el pago hecho por una empresa a sus dueños, ya sea en efectivo o en acciones y generalmente los administradores de la empresa se reúnen periódicamente para decidir entre pagar dividendos o no, determinar el monto y forma de dicho pago. Y finalmente al igual que esos ingresos mencionados, también se considera ingreso el ajuste anual por inflación acumulable que es el ajuste que se determina cada ejercicio por la reevaluación del poder adquisitivo de las deudas adquiridas por la empresa a valor real.

Por tanto se debe entender por ingresos (la acumulación de los mismos) para efectos fiscales, la suma algebraica del consumo de una persona más la

acumulación o el cambio de valor de su patrimonio durante un período determinado, por tanto el arrendamiento es la suma de todos los ingresos netos que elevan la capacidad económica del perceptor y por lo tanto es lo que se debe considerar como ingreso acumulable.

2.1.3 Nominales

Son los ingresos acumulables excepto el ajuste anual por inflación.

Ingresos Acumulables

Menos:

Ajuste Anual por Inflación Acumulable

Ingresos Nominales

Es importante mencionar que el procedimiento anterior únicamente se aplica para efectos de determinar los ingresos nominales, y no para pagos provisionales

2.1.4 Exento

Son aquellos que ingresos que perciben los contribuyentes pero que no forman parte de los ingresos acumulables y por consecuencia no genera un crédito fiscal y en relación a esto el artículo 17 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta señala lo siguiente:

“No se consideran ingresos los que obtenga el contribuyente por aumento de capital, por pago de la pérdida por sus accionistas, por primas obtenidas por la colocación de acciones que emita la propia sociedad o por utilizar para valuar sus acciones el método de participación ni los que obtengan con motivo de la reevaluación de sus activos y de su capital.

Las personas morales residentes en el extranjero, así como cualquier entidad que se considere como persona moral para efectos impositivos en su país, que tengan uno o varios establecimientos permanentes en el país, acumularán la totalidad de los ingresos atribuibles a los mismos.

No se considerará ingreso atribuible a un establecimiento permanente la simple remesa que obtenga de la oficina central de la persona moral o de otro establecimiento de ésta.

No serán acumulables para los contribuyentes de este Título, los ingresos por dividendos o utilidades que perciban de otras personas morales residentes en México. Sin embargo, estos ingresos incrementarán la renta gravable a que se refiere el artículo 16 de esta Ley” determinación de Participación de Trabajadores en las Utilidades (PTU)

Algunos ejemplos que nos indica el párrafo anterior:

- Aumento de Capital

En términos financieros las aportaciones que efectúan los accionistas a una sociedad mercantil para efectos de aumentar su capital si modifican o incrementan el patrimonio de las personas morales, pero en este caso la Ley del Impuesto Sobre la Renta las exceptúa de ser un ingreso acumulable, ya que sí le otorga mayor capacidad económica pero no mayor capacidad contributiva que sería ir en contra del principio de proporcionalidad que señala el artículo 31 fracción IV de nuestra Constitución.

- Por pago de la pérdida por sus accionistas

Esta situación se origina cuando la persona moral genera pérdidas contables como consecuencia de sus transacciones, que motiva a los accionistas a hacer aportaciones para subsanar tales pérdidas y poder reflejar en sus estados financieros una mejor situación o posición financiera.

Tampoco se considerará como ingreso los impuestos que trasladen los contribuyentes por ejemplo el Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios (IEPS).

2.1.5 Correlación de Ingresos

Para determinar los el Resultado Fiscal consolidado es necesario determinar los ingresos acumulables, nominales, no acumulables y deducciones que las analizaremos en el tema siguiente (Pág.76). Es necesario tomar en cuenta lo establecido en los artículos 17 al 28 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta para lo cual les mencionaremos en forma enunciativa para posteriormente examinarlos.

Artículo	Contenido
17	De los Ingresos Acumulables
18	Momento en que se obtienen los Ingresos: <ul style="list-style-type: none"> • Enajenaciones.
	<ul style="list-style-type: none"> • Prestación de servicios. • Del otorgamiento del uso o goce temporal de bienes. • Enajenaciones a plazo. • Deudas no cubiertas por el contribuyente.
20	Otros Ingresos Acumulables <ul style="list-style-type: none"> • Ingresos Presuntos. • Pagos en Especie. • Mejoras en Construcciones e Instalaciones. • Ganancia por enajenación de activos. • Recuperación de cuentas Incobrables • El ajuste anual por inflación acumulable
21	Ganancia por la enajenación de terrenos, de títulos valor (acciones) que representen la propiedad de bienes, etcétera.
23	Ganancia por enajenación de bienes parcialmente deducibles y totalmente no deducibles
28	No ingresos acumulables los impuestos que se trasladen

2.1.6 Momentos de Acumulación

Una vez enunciados cuales son los ingresos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta considera como acumulables y analizados cuales no lo son, es esencial

precisar los momentos en que las Sociedades Controladoras y Controladas los obtienen para su posterior acumulación ya sea para el cálculo de los pagos provisionales o el impuesto del ejercicio y lo fundamenta el artículo 18 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta el cual menciona que las Sociedades Controladoras y Controladas podrán acumular sus ingresos en el momento que realicen los siguientes casos:

a) Expedan el comprobante que ampare el precio o contraprestación pactada entre ambas partes.

En este supuesto se considera que el ingresos se obtiene cuando se expide un comprobante por ser el documento que avala la voluntad de las partes, una de transmitir la propiedad o proporcionar un servicio y la otra de pagar un precio cierto pactado, aún y cuando no se cobre la contraprestación pactada ni se entregue o se proporcione el servicio, objeto del contrato y que dicho comprobante reúna los requisitos que marca el Código Fiscal de la Federación.

b) Se envíe o se entregue el material del bien o cuando se preste el servicio a la persona contratada.

La simple entrega de la cosa objeto de la voluntad de las partes o siendo servicio cuando el mismo se proporcione, aún y cuando no se han cobrado ni expedido comprobante.

c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el cobro de la contraprestación pactada.

En este caso es fundamental que en dichos cobros parciales o aquellos que provengan de anticipos sean como resultado de llevar a cabo la enajenación de bienes o la prestación de servicios.

d) *Cualquier pago en efectivo recibido en bienes o en servicios ya sea por concepto de anticipos, depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación o tipo”.*

También considerarán acumulable cualquier tipo de pago en efectivo, en bienes o en servicios que provengan por cualquier concepto de anticipos depósitos o garantías del cumplimiento de cualquier obligación u otro.

2.1.7 Otros Ingresos Acumulables

Son aquellos ingresos que al igual que, los mencionados anteriormente, se consideran de la misma forma y estos son:

I. Los ingresos determinados, inclusive presuntamente por las autoridades fiscales, en los casos en que proceda conforme a las leyes fiscales.

Una situación concreta sobre estos ingresos presuntos lo encontramos en el Capítulo IX “De las Facultades de las Autoridades”, el Artículo 90 señala que las autoridades fiscales, para determinar presuntivamente la utilidad fiscal de los contribuyentes; **podrán aplicar a los ingresos brutos declarados o determinados presuntamente, el coeficiente del 20%** o el que corresponda a las actividades realizadas.

II. La ganancia derivada de la transmisión de propiedad de bienes por pago en especie. En este caso, para determinar la ganancia se considerará como ingreso el valor que conforme al avalúo practicado por persona autorizada por las autoridades fiscales tenga el bien de que se trata en la fecha en la que se transfiera su propiedad por pago en especie, pudiendo disminuir de dicho ingreso las deducciones que para el caso de enajenación permite esta Ley, siempre que se cumplan con los requisitos que para ello se establecen en la misma y en las demás disposiciones fiscales. Tratándose de mercancías, así como de materias primas, productos semiterminados o terminados, se acumulará el total del ingreso y el valor del costo de lo vendido se determinará

conforme a lo dispuesto en la Sección III, del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Ejemplo:

Conceptos	Importes
Activo Fijo Según Avalúo	\$ 20,000.00
Menos :	
Deducción Pendiente de Aplicar al Momento de la Transmisión de Propiedad del Mismo	<u>\$ 5,000.00</u>
<u>Ganancia Determinada</u>	<u>\$ 15,000.00</u>

III. Los que provengan de construcciones, instalaciones o mejoras permanentes en bienes inmuebles, que de conformidad con los contratos por los que se otorgó su uso o goce queden a beneficio del propietario. Para estos efectos, el ingreso se considera obtenido al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengan las inversiones conforme al avalúo que practique persona autorizada por las autoridades fiscales.

Que al momento del ingreso es considerado al término del contrato y en el monto que a esa fecha tengas las inversiones de acuerdo al avalúo practicado conforme al ejemplo pasado.

IV. La ganancia derivada de la enajenación de activos fijos y terrenos, títulos valor, acciones, partes sociales o certificados de aportación patrimonial emitidos por sociedades nacionales de crédito, así como la ganancia realizada que derive de la fusión o escisión de sociedades y la proveniente de reducción de capital o de liquidación de sociedades mercantiles residentes en el extranjero, en las que el contribuyente sea socio o accionista.

En los casos de fusión o escisión de sociedades, no se considerará ingreso acumulable la ganancia derivada de dichos actos, cuando se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 14-B del Código Fiscal de la Federación.

Ejemplo:

Ingresos Obtenido por su Enajenación

Menos:

Monto Original de la Inversión Actualizado*

Determinación de la Ganancia

*Factor de Actualización

INPC ⁽¹⁾ del mes inmediato anterior a
Aquel en el que se realice la enajenación

INPC del mes en el que se realizó la adquisición

V. Los pagos que se perciban por recuperación de un crédito deducido por incobrable.

Cuando se haya transferido una cuenta de cliente a incobrable esta se podrá deducir, pero en caso contrario que esa cuenta llegase a cobrarse, se deberá de tomar como ingreso acumulable.

VI. La cantidad que se recupere por seguros, fianzas o responsabilidades a cargo de terceros, tratándose de pérdidas de bienes del contribuyente.

Los importes pagados al contribuyente por reembolso de pérdidas de bienes del contribuyente.

VII. Las cantidades que el contribuyente obtenga como indemnización para resarcirlo de la disminución que en su productividad haya causado la muerte, accidente o enfermedad de técnicos o dirigentes.

Cuando se realicen pagos de seguros de “trabajadores indispensables” para la productividad por muerte o accidente ya que repercute de manera general a la empresa.

Nota (1) INPC. Índice Nacional De Precios Al Consumidor

VIII. *Las cantidades que se perciban para efectuar gastos por cuenta de terceros, salvo que dichos gastos sean respaldados con documentación comprobatoria a nombre de aquél por cuenta de quien se efectúa el gasto.*

IX. *Los intereses devengados a favor en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de intereses moratorios, a partir del cuarto mes se acumularán únicamente los efectivamente cobrados. Para estos efectos, se considera que los ingresos por intereses moratorios que se perciban con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que el deudor incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que el deudor incurrió en mora, hasta que el monto percibido exceda al monto de los intereses moratorios devengados acumulados correspondientes al último período citado.*

Para los efectos del párrafo anterior, los intereses moratorios que se cobren se acumularán hasta el momento en el que los efectivamente cobrados excedan al monto de los moratorios acumulados en los primeros tres meses y hasta por el monto en que excedan.

X. El ajuste anual por inflación que resulte acumulable en los términos del artículo 46 de esta Ley, que es el ingreso que obtienen los contribuyentes por la disminución real de sus deudas, pero, que significa. Pues la respuesta es sencilla si pensamos que una empresa se está financiando con dinero ajeno (Pasivos), pues el momento de pactar las operaciones y el momento de pago de dichas obligaciones es distinto, razón por la cual, en ese lapso de tiempo entre la concertación de la obligación y el momento del pago de dicha obligación existe una inflación. México ha sido un país que se ha caracterizado por tener niveles de inflación descomunales.

Para calcular el ajuste anual por inflación este es el siguiente procedimiento:

$$\begin{aligned} & \text{Saldo promedio anual de los créditos o deudas} \\ = & \frac{\text{Suma de los saldos al último día de cada uno de los meses el ejercicio}}{\text{Número de meses del ejercicio}} \end{aligned}$$

No se incluirán en el saldo del último día de cada mes los intereses que se devenguen

Ajuste anual por inflación acumulable:

Saldo promedio anual de las deudas

Menos:

Saldo promedio anual de las créditos

Diferencia mayor deuda

Por:

(1) Factor de Ajuste

Ajuste anual por Inflación Acumulable

(1) Factor de Ajuste

A) Por doce meses:

INPC del último mes del ejercicio de que se trate - 1

INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior

B) Menor a doce meses:

INPC del último mes del ejercicio de que se trate - 1

INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior

al del primer mes del ejercicio de que se trate

Los créditos y las deudas, en moneda extranjera, se valuarán a la paridad existente al primer día del mes.

XII. *Las cantidades recibidas en efectivo, en moneda nacional o extranjera, por concepto de préstamos, aportaciones para futuros aumentos de capital o*

aumentos de capital mayores a \$600,000.00, cuando no se cumpla con lo previsto en el artículo 86-A de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Otro ingreso importante a mencionar es el de ingreso por enajenación de acciones que para este régimen se establece un tratamiento tanto para las sociedades controladoras como para las controladas que integran el grupo, como sigue:

a) Sociedades Controladoras

La actividad preponderante o habitual de las Sociedades Controladoras es la compra venta de acciones de otras empresas siendo sus ingresos los originados por estas transacciones. Así, los gastos que ellas realizan están directamente relacionados con dicha actividad convirtiéndose en gastos ordinarios. En este sentido, es lógico que se permita su deducción contra sus utilidades de operación, sin que se aplique un régimen cedular. No obstante lo anterior, pudiera ser que las Sociedades Controladoras lleven a cabo dichas transacciones con un afán especulativo, y se trate de acciones de sociedades que se adquieren y venden sin la finalidad de incorporarlas al grupo de interés económico, es decir, que se trate de transacciones de empresas terceras ajenas al grupo.

En estos casos, no sería congruente con el régimen de Consolidación Fiscal ni tampoco con los objetivos de política fiscal permitir que con prácticas especulativas se mermen las finanzas públicas.

En los supuestos anteriores, se permitirá la deducción de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos valor, únicamente contra las utilidades que por el mismo concepto obtenga la controladora. Por lo anterior, el régimen fiscal para las Sociedades Controladoras quedaría como sigue: Se permitirá que las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones u otros títulos valor se apliquen contra las utilidades fiscales consolidadas del grupo, siempre que se trate de las acciones emitidas por las Sociedades Controladas que

se encuentren en el grupo de interés económico, es decir, no se aplicará un régimen cedular.

Para el caso de aquellas transacciones que efectúen las Sociedades Controladoras de acciones emitidas por sociedades ajenas al grupo de Consolidación Fiscal, se permitirá la deducción de las pérdidas que se sufran, únicamente contra las utilidades que por el mismo concepto obtenga la Sociedad Controladora, es decir, aquí será aplicable un régimen cedular para las Sociedades Controladoras, igual al que se aplica a todos los demás contribuyentes del régimen de Consolidación Fiscal.

b) Sociedades Controladas

Para el caso de las Sociedades Controladas se mantiene la aplicación de un régimen cedular, por tratarse de pérdidas que provienen de operaciones extraordinarias. En este caso deberán continuar aplicando el régimen previsto en la fracción XVII del artículo 32 de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Tratamiento de la ganancia de conformidad con la fracción V del artículo 20 de la Ley del Impuesto sobre la Renta la ganancia por la enajenación de acciones se considera un ingreso acumulable, por lo que los contribuyentes los acumulan a sus demás ingresos por sus actividades ordinarias.

Adicionalmente, se considera que la mecánica de la ganancia por la enajenación de acciones como un ingreso acumulable debe conservarse, pues al no existir una tasa diferenciada de Impuesto Sobre la Renta para gravar el Resultado Fiscal ordinario y las ganancias de capital, no resultarían variables en el pago del impuesto si se hace en forma separada o en forma acumulada. Adicionalmente, al conservarse este tratamiento se evita quitarle un beneficio al contribuyente consistente en aplicar las pérdidas fiscales por sus operaciones ordinarias contra la ganancia referida.

De acuerdo con el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre Renta para determinar la ganancia en la enajenación de acciones se debe aplicar el siguiente

procedimiento: cuando la tenencia de las acciones es mayor a doce o menos de doce meses al momento de su enajenación

A) Cuando el período de tenencia de las acciones haya sido superior a doce meses:

Ingreso obtenido por acción

Menos:

Costo Promedio por Acción de las Acciones que enajenen

GANANCIA POR ENAJENACIÓN DE ACCIONES

I.- Determinación del Costo Promedio por Acción

Costo Promedio = monto original ajustado de las acciones
por Acción número total de acciones que tenga el
 contribuyente a la fecha de enajenación

Nota: El Costo Promedio por Acción incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga de la misma persona moral en la fecha de la enajenación, aún cuando no sea el enajenante de todas ellas.

II y III.- Determinación del Monto Original Ajustado de las Acciones

Costo Comprobado de Adquisición Actualizado de las acciones que tenga el contribuyente de La misma persona moral

Más:

- Diferencia de saldos de CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) cuando El saldo a la fecha de enajenación sea mayor actualizado (1)
Resultado obtenido del inciso a) Fracción II

Menos:

- Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir actualizadas (2)
- Los reembolsos pagados actualizados (3)
- La diferencia a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (cuando el resultado fiscal sea < menor la suma del I.S.R. y los No Deducibles) de la persona moral emisora de las Acciones que se enajenan actualizados (4)
Resultado obtenido del inciso a) Fracción II

Más:

- Pérdidas Fiscales que la persona moral emisora de las acciones haya obtenido en ejercicios anteriores en la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate (5)

MONTO ORIGINAL AJUSTADO DE LAS ACCIONES FRACCIÓN III

Punto a considerar de las fracciones II y III

Diferencias de saldos a CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) cuando el saldo a la fecha de enajenación sea mayor actualizado (1)

- (a) Saldo de la CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) que tenga a La fecha de enajenación

Menos:

- (b) Saldo de la CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) a la fecha de adquisición

DIFERENCIA CUANDO (a>b) PENDIENTE DE ACTUALIZAR

Para determinar tal diferencia, los saldos de la CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) que la persona moral emisora de las acciones que se enajenan, hubieran tenido a las fechas de adquisición y de enajenación de las acciones, se debe considerar la parte que corresponda a las acciones que tenga el contribuyente adquiridas en la misma fecha.

Factor de actualización = $\frac{\text{INPC mes en el que se enajenen las acciones}}{\text{INPC mes en el que se efectuó la última actualización previa a la fecha de la adquisición o de la enajenación}}$

Las Pérdidas Fiscales Pendientes de Disminuir Actualizadas (2)

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, serán las que la persona moral de que se trate tenga a la fecha de enajenación que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente a la fecha citada.

Factor de actualización = $\frac{\text{INPC mes en que efectuó la enajenación de que se trate}}{\text{INPC mes en el que se efectuó la última Actualización}}$

Tales pérdidas fiscales pendientes de disminuir, no se le disminuirá el monto que de dichas pérdidas que aplico la persona moral para efecto de los pagos provisionales correspondientes a los meses del ejercicio de que se trate.

Los Reembolsos pagados Actualizados (3)

Los reembolsos pagados por la persona moral de que se trate serán los que correspondan al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectuó la enajenación

La Diferencia a que se Refiere el Cuarto Párrafo del Artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (4)

La diferencia a que se refiere será la que la pendiente de disminuir la sociedad emisora a la fecha de la enajenación y que corresponda al número de acciones que tenga el contribuyente al mes en el que se efectuó la enajenación

De la Asignación Proporcional y del Período a Considerar los Conceptos que se Restan

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir **(2)**, los reembolsos **(3)** y la diferencia **(4)**, de la persona moral de que se trate, se asignarán al contribuyente en la proporción que represente el número de acciones que tenga a la fecha de enajenación de acciones de dicha persona moral, correspondientes al ejercicio en el que se obtuvo la pérdida, se pague el reembolso, o se determine la diferencia citada, según corresponda, respecto del total de acciones en circulación que tuvo la persona moral mencionada, en el ejercicio de que se trate.

Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, los reembolsos y la diferencia, obtenidas, pagadas o determinadas, respectivamente, solo se considerarán por el período comprendido desde el mes de adquisición de las acciones y hasta la fecha de su enajenación.

Pérdidas Fiscales de la Persona Moral Emisora de las Acciones (5)

Siempre que las haya obtenido en ejercicios anteriores a la fecha en la que el contribuyente adquirió las acciones de que se trate y las haya disminuido de su Utilidad Fiscal durante el período comprendido desde el mes en el que el contribuyente adquirió dichas acciones y hasta el mes en el que las enajene.

De acuerdo con la fracción III segundo párrafo del artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la pérdida fiscal se asignará acorde con la siguiente proporción:

Número de acciones que tenga la persona moral a la fecha
De la enajenación correspondientes al ejercicio en el que la
Proporción = Citada persona moral disminuyó dichas pérdidas
Total de acciones en circulación que tuvo la misma persona
Moral en el ejercicio de que se trate

Cuando es Mayor el Saldo de CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) a la Fecha de Adquisición y la Suma de Otros Conceptos es Mayor

El tercer párrafo de la fracción III del artículo 24 detalla una situación especial que cambia el procedimiento anterior descrito.

Saldo de CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) de adquisición

Mas:

- Monto de los reembolsos pagados
- La diferencia pendiente de disminuir a que se refiere el cuarto Párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta
- Las pérdidas fiscales pendientes de disminuir, señalados en El inciso b) fracción II de este artículo

Suma a)

Menos:

Saldo de la CUFIN (Cuenta de Utilidad Fiscal Neta) a la fecha de la enajenación

Mas:

Las pérdidas disminuidas a que refiere el primer párrafo de esta fracción (5)

Suma b)

Igual:

DIFERENCIA QUE SE DISMINUIRÁ DEL COSTO COMPROBADO DE ADQUISICIÓN

Si la diferencia es mayor que el costo comprobado de adquisición, las acciones de que se trata no tendrán costo promedio por acción para los efectos de este artículo; el excedente determinado, considerado por acción, se deberá disminuir,

actualizado, del costo promedio por acción que en términos de este artículo se determine en la enajenación de acciones inmediata siguiente o siguientes que realice el contribuyente, aún cuando se trate de emisoras diferentes.

Factor de actualización = $\frac{\text{INPC mes en el de enajenación}}{\text{INPC mes en el que se disminuya el costo promedio por acción}}$

B) Período de Tenencia de Doce Meses o Inferior

El costo comprobado de adquisición de las acciones

Menos:

- Los reembolsos
- Dividendos o utilidades pagados

MONTO ORIGINAL AJUSTADO DE LAS ACCIONES

La persona moral emisora de las acciones, correspondientes al período de tenencia de las acciones de que se trate, actualizados, cuando se enajenen acciones de una misma emisora cuyo período de tenencia accionaria sea por una parte de las acciones no mayor a doce meses y por otra parte de las mismas superiores a dicho período de tenencia, la ganancia por enajenación de acciones se determinará de conformidad a lo dispuesto en el primer párrafo del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Recordemos que los ingresos para el régimen de Consolidación Fiscal es importante diferenciarlos de aquellos que tienen repercusión fiscal y aquellos que no; además no olvidar que los ingresos nominales para cada Sociedad Controlada son vitales para el para el cálculo del pago provisional y todos los acumulables para el resultado fiscal y a su vez para consolidar con la controladora.

No en todos los casos el ingreso se obtiene y se acumula con la simple expedición de comprobantes, la entrega de la cosa, por la prestación del servicio o porque un derecho ya es exigible.

Es importante atender el tipo de operación que será la que indique, en qué momento el ingreso se obtiene y se debe acumular.

Además no olvidar que algunos ingresos se acumulan hasta que efectivamente se cobren y; existen ingresos que los puede determinar la autoridad fiscal.

2.2 Deducciones

En este tema analizaremos el marco conceptual de las deducciones que hay en el régimen de consolidación fiscal, su aplicación y análisis en el entorno económico de la empresa.

2.2.1 Concepto

Según el Diccionario jurídico mexicano, al hablar de deducciones nos estamos refiriendo a los conceptos que el legislador consideran que intervienen en el detrimento de la riqueza objeto del ingreso obtenido por el contribuyente, de ahí su importancia, ya que son fundamentales para calcular el impuesto respectivo o en su caso una pérdida fiscal , además las deducciones forman parte importante para que las Sociedades Controladas y Controladoras, paguen el Impuesto Sobre la Renta de acuerdo con su capacidad contributiva.

2.2.2 Correlación de Deducciones

Este es un panorama de las deducciones a las cuales están expuestas las sociedades de consolidación fiscal, se mencionará los artículos y sus contenidos para después estudiarlos de manera más detallada, dando énfasis a sus temas de importancia.

Artículo	Contenido
29	<p>Conceptos Deducibles:</p> <ul style="list-style-type: none">• Las Devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan.• El costo de lo vendido.• Los gastos.• Las inversiones.• Los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor.• Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal.• Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social.• Los intereses devengados a cargo en el ejercicio sin ajuste alguno.• El Ajuste anual por inflación deducible
31	<p>Requisitos de las Deduciones:</p> <ul style="list-style-type: none">• Estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente.• De las inversiones (reglas especiales).• Que las erogaciones realizadas se amparen con documentación, y formas de pago.• Registro de las deducciones en la contabilidad.• Cumplir con retenciones y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de estos, copia de los documentos en que consten el pago de dichos impuestos.• Pagos efectuados a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.• Separación en los comprobantes de impuestos indirectos y marbetes o precintos.

Artículo	Contenido
	<ul style="list-style-type: none"> • En el caso de intereses por capitales tomados en préstamo, éstos se hayan invertido en los fines del negocio. • Pagos efectivamente erogados en algunos casos • Pagos de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole. • Asistencia técnica, de transferencia de tecnología o de regalías. • Gastos de previsión social. • Precio de mercado • Adquisición de bienes de importación. • Pérdidas por créditos incobrables. • Plazos para reunir requisitos y deducciones de anticipos por gastos. • Pagos efectuados por concepto de salarios e inscripción de los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social y entrega del Subsidio para el empleo. • Deducción inmediata de bienes de activo fijo destrucción de mercancías y su donación
32	<p>Conceptos no Deducibles:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Los pagos por Impuesto Sobre la Renta a cargo del propio contribuyente o de terceros, así como el subsidio para el empleo que se entregue a los trabajadores. • Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. • Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga. • Los gastos de representación.

Artículo	Contenido
	<ul style="list-style-type: none">• Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero.• Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios por las penas convencionales.• Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones so gastos del ejercicio.• Las reservas que se creen para las indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga.• Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones.• Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes.• El crédito comercial.• Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del gobierno federal para ser explotados comercialmente, y las casas habitación.• Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito, o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible.• Los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado sin poderlo acreditar.• Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o del liquidación de sociedades.• Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés.

Artículo	Contenido
	<ul style="list-style-type: none"> • Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quiénes no sean contribuyentes del Impuesto Sobre la Renta. • El 87.5% de los consumos en restaurantes. • Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos. • Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos de valor que no coticen en mercados reconocidos. • La Participación de los Trabajadores en las Empresas (PTU) • Intereses por deudas en exceso en relación con el capital. • Anticipos por adquisición de mercancías y por gastos.

2.2.3 Autorizadas

Son los gastos y erogaciones que se realizan tanto las Sociedades Controladoras, como Controladas, las cuales sirven para que pueda desarrollar su producto o lleve a cabo su servicio, además, les permite disminuir del total de ingresos de la empresa para obtener una base a la cual se le determinará un impuesto.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta señala las siguientes deducciones autorizadas:

I. Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

Por ejemplo. La Empresa "x" S.A.de C.V. realiza una venta por \$1,000.00 y en el mes siguiente recibe una devolución de mercancía por \$100.00. Para el cálculo del pago provisional debe considerar los \$1,000.00 y no el importe neto de \$900.00, ya que los \$100.00 son un concepto deducible que los podrá restar de los ingresos acumulables hasta que efectué la declaración del ejercicio del Impuesto Sobre la Renta.

- II. El costo de lo vendido, el cual muestra el costo de producción o adquisición, según sea la empresa de transformación o comercializadora, de los artículos vendidos que generaron los ingresos reportados en el renglón de ventas.

Estado de costos de una empresa manufacturera

Inventario inicial de materia prima

Más:

Compras de materias primas

Materia prima disponible

Menos:

Inventario final de materia prima

Materia prima directa utilizada en la producción

Más:

Mano de obra utilizada

Costos indirectos

Total de costos manufacturados

Más:

Inventario inicial de producción en proceso

Total de costos de producción

Menos:

Inventario Final de Producción en proceso

Costo de artículos producidos

Más:

Inventario inicial de productos terminados

Costo de artículos disponibles para la venta

COSTO DE VENTAS

III. Los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones.

Entre los gastos generales de una persona moral estos pondrían ser:

- Gastos de administración
- Gastos de operación
- Gastos de venta

IV. Las inversiones, siempre y cuando se sujeten a la Sección II del Capítulo II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya que esta permite la deducción de inversiones de distintos Activos Fijos que están sujetos a un porcentaje de depreciación, multiplicando el monto original de inversión por el porcentaje correspondiente conforme al tipo de Activo en el artículo 40 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta y el resultado de aplicarlo se actualizará desde el mes en que se adquirió el bien hasta el último mes de la primera mitad del período en que el bien haya sido utilizado.

Para ver con mayor claridad esta deducción enseguida les mostraremos un ejemplo:

Monto Original de la Inversión

Por:

Tasa de deducción del bien según el artículo 40

Depreciación contable

Por:

*Factor de actualización

DEDUCCIÓN DE INVERSIONES

*Factor de actualización = INPC del último mes de la primera mitad del período
en el que el bien haya sido utilizado en el ejercicio
INPC del mes de adquisición

También debemos de recordar que este tipo de deducción tiene reglas, las cuales podemos encontrar en el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

V. Los créditos incobrables los cuales serán comprobados con algún documento y se harán efectivos al momento de sentencia ejecutada y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Estas se considerarán realizadas en el mes en el que:

- Se consuma el plazo de prescripción que corresponda, o
- Antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro

VI. Las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley.

Estas reservas para fondos de pensiones y jubilaciones deben cumplir con una serie de requisitos que están citados en el artículo 33 de este mismo ordenamiento. Recordemos que la Ley Federal del Trabajo (LFT) establece una serie de prestaciones mínimas para los trabajadores que deben proporcionar los patrones, sin embargo, los patrones pueden dar prestaciones adicionales a los mínimos establecidos.

VII. Las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores.

El artículo 12 de la Ley del Seguro Social establece que son sujetos del pago de las cuotas al seguro social aquello que deriva de una relación laboral, acorde con lo establecido por el artículo 20 de la Ley Federal del Trabajo. Estas cuotas por

una parte las cubren los patrones y la otra los trabajadores. La parte que pagan los patrones es un concepto deducible, pero si los empleadores optan también por cubrir las cuotas que están a cargo de los trabajadores, las mismas también son deducibles.

VIII. *Los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno. En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último período citado.*

No olvidemos que hasta el año 2001 los intereses a cargo se comparaban con el componente inflacionario de las deudas y la diferencia podría ser intereses deducibles (cuando los intereses a cargo eran mayores que el componente) o una ganancia inflacionaria acumulable (cuando el componente era mayor que los intereses a cargo). A partir del año 2002 tal procedimiento ya no aplica, por ejemplo si una persona moral paga intereses por \$1,000.00 a partir del año 2003, tal importe es un concepto deducible en el ejercicio en que se pague.

IX. El ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley, que será la deducción autorizada que obtenga el contribuyente por la disminución real de sus créditos.

Como lo habíamos examinado en el tema de ingresos. (Pág. 67) el ajuste anual por inflación deducible resulta cuando los créditos son mayores a las deudas.

Fórmula:

Saldo promedio anual de las deudas

Menos:

Saldo promedio anual de los créditos

Diferencia mayor crédito

Por:

(1) Factor de Ajuste

Ajuste anual por Inflación Deducible

(1) Factor de Ajuste

A) Por doce meses:

INPC del último mes del ejercicio de que se trate - 1
INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior

B) Menor a doce meses:

INPC del último mes del ejercicio de que se trate - 1
INPC del último mes del ejercicio inmediato anterior
al del primer mes del ejercicio de que se trate

X. Los anticipos y los rendimientos que paguen las Sociedades Cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las Sociedades y Asociaciones Civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los contribuyentes hubieran pagado algún anticipo, éste será deducible siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el artículo 31, fracción XIX de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.4 Requisitos

Las deducciones que pueden tener las empresas tendrán que reunir los siguientes requisitos como:

I. Ser estrictamente indispensables para los fines de la actividad del contribuyente, Esto significa que todas aquellas erogaciones que las Sociedades Controladoras y Controladas realicen, deben tener relación con su objeto social, con el fin de poder alcanzar el objetivo para el cual se constituyó, dependiendo de la actividad económica, entre otras, servicios, industria, comercio o del sector agropecuario.

Salvo que se trate de donativos no onerosos ni remunerativos, que satisfagan los requisitos previstos en la Ley del Impuesto Sobre la Renta y en las reglas generales que para el efecto establezca el Servicio de Administración Tributaria y que se otorguen en los siguientes casos:

- a)** A la Federación, entidades federativas o municipios, así como a sus organismos descentralizados que tributen conforme al Título III (Del Régimen de Personas Morales con Fines no Lucrativos) de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- b)** A las entidades a las que se refiere el artículo 96 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Fundaciones y Patronatos)

- c)** A las personas morales a que se refieren los artículos 95, fracción XIX y 97 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta (Sociedades o Asociaciones Civiles, organizadas sin fines de lucro que se constituyan y funcionen en forma exclusiva para la realización de actividades de investigación o preservación de flora y fauna silvestre, terrestre o acuática e instituciones de asistencia o beneficencia, Sociedades o Asociaciones de carácter Civil dedicadas a la enseñanza con reconocimiento oficial, Sociedades de Carácter Civil dedicadas a la investigación científica a la cultural y a las artes).

- d) A las personas morales a las que se refieren las fracciones VI, X, XI y XX del artículo 95 de esta Ley y que cumplan con los requisitos establecidos en el artículo 97 de la misma Ley, salvo lo dispuesto en la fracción I del mismo artículo.(Sociedades o Asociaciones de carácter Civil dedicadas a la enseñanza con reconocimiento oficial, Sociedades de Carácter Civil dedicadas a la investigación científica, así como aquellas que comprueben que se dedican exclusivamente a la reproducción en protección y peligro de extinción).

- e) A las Asociaciones y Sociedades Civiles que otorguen becas y cumplan con los requisitos del artículo 98 de esta Ley. Ley del Impuesto Sobre la Renta

- f) A programas de escuela empresa.

Tratándose de donativos otorgados a instituciones de enseñanza, los mismos serán deducibles siempre que sean establecimientos públicos o de propiedad de particulares que tengan autorización o reconocimiento de validez oficial de estudios en los términos de la Ley General de Educación, se destinen a la adquisición de bienes de inversión, a la investigación científica o al desarrollo de tecnología, así como a gastos de administración hasta por el monto, en este último caso, que señale el Reglamento de esta Ley, se trate de donaciones no onerosas ni remunerativas y siempre que dichas instituciones no hayan distribuido remanentes a sus socios o integrantes en los últimos cinco años.

El monto total de los donativos a que se refiere esta fracción será deducible hasta por una cantidad que no exceda del 7% de la utilidad fiscal obtenida por el contribuyente en el ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se efectúe la deducción.

- II. Que cuando esta Ley permita la deducción de inversiones se proceda en los términos de la Sección II del Capítulo II del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- III. Estar amparadas con documentación que reúna los requisitos de las disposiciones fiscales y que los pagos cuyo monto exceda de \$2,000.00 se efectúen mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria, excepto cuando dichos pagos se hagan por la prestación de un servicio personal subordinado.

Por ejemplo:

Si una Persona Moral realiza un pago por la prestación de un servicio que recibió por parte de un proveedor y el importe del mismo es por \$5,000.00 y se efectúa en efectivo, entonces tal erogación si es un concepto deducible de los señalados en el artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, pero que al no cubrir el requisito de no haberlo pagado por los medios antes mencionados, tal pago se convierte en un gasto no deducible. Por el contrario la misma persona pago a otro proveedor un gasto, recibo de teléfono por \$700.00 en efectivo, el mismo gasto es deducible ya que los pagos cuyo monto sea inferior a la cantidad de \$2,000.00 se pueden pagar en efectivo.

Tratándose del consumo de combustibles para vehículos marítimos, aéreos y terrestres, el pago deberá efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, tarjeta de crédito, de débito o de servicios, a través de los monederos electrónicos a que se refiere el párrafo anterior, aun cuando dichos consumos no excedan el monto de \$2,000.00.

Los pagos que en los términos de esta fracción deban efectuarse mediante cheque nominativo del contribuyente, también podrán realizarse mediante trasposos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa.

Cuando los pagos se efectúen mediante cheque nominativo, éste deberá ser de la cuenta del contribuyente y contener su clave del Registro Federal de Contribuyentes así como, en el anverso del mismo la expresión "para abono en cuenta del beneficiario".

Los contribuyentes podrán optar por considerar como comprobante fiscal para los efectos de las deducciones autorizadas en este Título II, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre que se cumplan los requisitos que establece el artículo 29-C del Código Fiscal de la Federación.

Las personas morales podrán optar por considerar como comprobante fiscal para efectos de las deducciones autorizadas, los originales de los estados de cuenta de cheques emitidos por las instituciones de crédito, siempre y cuando reúnan los requisitos marcados por el artículo 29 del Código Fiscal de la Federación

IV. Estar debidamente registradas en contabilidad y que sean restadas una sola vez.

De acuerdo a las normas de información financiera y de los criterios fiscales de acuerdo a sus leyes respectivas.

V. Cumplir con las obligaciones establecidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia de retención y entero de impuestos a cargo de terceros o que, en su caso, se recabe de éstos copia de los documentos en que conste el pago de dichos impuestos. Tratándose de pagos al extranjero, éstos sólo se podrán deducir siempre que el contribuyente proporcione la información a que esté obligado en los términos del artículo 86 de esta Ley.

Los pagos que a la vez sean ingresos en los términos del Capítulo I del Título IV, de esta La Ley del Impuesto Sobre la Renta, se podrán deducir siempre que se cumpla con las obligaciones a que se refiere el artículo 118, fracciones I, II y VI de la misma, así como las disposiciones que, en su caso, regulen el subsidio

para el empleo y los contribuyentes cumplan con la obligación de inscribir a los trabajadores en el Instituto Mexicano del Seguro Social cuando estén obligados a ello, en los términos de las leyes de seguridad social.

Tanto la Ley del Impuesto Sobre la Renta como la del Impuesto al Valor Agregado establecen obligaciones para las personas morales de retener Impuesto Sobre la Renta o Impuesto al Valor Agregado, según los casos, por efectuar pagos a proveedores de bienes o servicios o a trabajadores o empleados, como son:

- Pago de sueldos y salarios
- Pago a profesionistas independientes
- Pago a arrendadores de bienes inmuebles (Personas Físicas)
- Pago de conceptos que se asimilan a salarios

VI. *Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se efectúen a personas obligadas a solicitar su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, se señale la clave respectiva en la documentación comprobatoria.*

Esta deberá contener trece posiciones para Personas Físicas y doce para Personas Morales.

VII. *Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda realizar se hagan a contribuyentes que causen el Impuesto al Valor agregado, dicho Impuesto se traslade en forma expresa y por separado en los comprobantes correspondientes.*

Aclarando que si el pago se efectúa a una persona que no es contribuyente de dicho impuesto, tal requisito no se puede cumplir, pero si será una erogación deducible.

En los casos en los que las disposiciones fiscales establezcan la obligación de adherir marbetes o precintos en los envases y recipientes que contengan los productos que se adquieran, la deducción a que se refiere la fracción II del artículo 29 de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta, sólo podrá efectuarse cuando dichos productos tengan adherido el marbete o precinto correspondiente.

Esta situación la señala la Ley del Impuesto Especial Sobre Productos y Servicios

VIII. *Tratándose de pagos que a su vez sean ingresos de contribuyentes personas físicas, de los contribuyentes a que se refieren el Capítulo VII de este Título II, así como de aquéllos realizados a los contribuyentes a que hace referencia el último párrafo de la fracción I del artículo 18 de esta Ley y de los donativos, éstos sólo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Sólo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en efectivo, mediante traspasos de cuentas en instituciones de crédito o casas de bolsa, o en otros bienes que no sean títulos de crédito. Tratándose de pagos con cheque, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración. También se entiende que es efectivamente erogado cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.*

Cuando los pagos a que se refiere el párrafo anterior se efectúen con cheque, la deducción se efectuará en el ejercicio en que éste se cobre, siempre que entre la fecha consignada en la documentación comprobatoria que se haya expedido y la fecha en que efectivamente se cobre dicho cheque no hayan transcurrido más de cuatro meses.

La interpretación del párrafo anterior es que, tratándose de pagos que a su vez sean ingresos para:

- Personas Físicas.
- Personas Morales del Régimen Simplificado.
- Las Sociedades y Asociaciones Civiles.
- Los Ingresos por el servicio de suministro de agua potable para uso doméstico.
- De los Ingresos por Recolección de basura domestica.
- De los donativos.

Los pagos solo se deduzcan cuando hayan sido efectivamente erogados en el ejercicio de que se trate. Solo se entenderán como efectivamente erogados cuando hayan sido pagados en:

- a) Efectivo.
- b) Mediante traspasos de cuenta en Instituciones de Crédito o Casas de Bolsa.
- c) En otros bienes que no sean títulos de crédito.
- d) Mediante cheques.

Tratándose de pagos con cheques, se considerará efectivamente erogado en la fecha en la que el mismo haya sido cobrado o cuando los contribuyentes transmitan los cheques a un tercero, excepto cuando dicha transmisión sea en procuración.

También se entiende que es efectivamente erogado, cuando el interés del acreedor queda satisfecho mediante cualquier forma de extinción de las obligaciones.

IX. Tratándose de honorarios o gratificaciones a administradores, comisarios, directores, gerentes generales o miembros del consejo directivo, de vigilancia, consultivos o de cualquiera otra índole, éstos se determinen, en cuanto a monto total y percepción mensual o por asistencia, afectando en la misma forma los resultados del contribuyente y satisfagan los supuestos siguientes:

- a) *Que el importe anual establecido para cada persona no sea superior al sueldo anual devengado por el funcionario de mayor jerarquía de la sociedad.*

- b) *Que el importe total de los honorarios o gratificaciones establecidos, no sea superior al monto de los sueldos y salarios anuales devengados por el personal del contribuyente; y*

- c) *Que no excedan del 10% del monto total de las otras deducciones del ejercicio.*

Es importante hacer notar que en el primer párrafo hace mención a montos pagados de manera mensual, sin embargo los requisitos para que sean deducibles son importes o montos de forma anual, es decir si en un mes los supuestos que señalan los tres incisos no se cumplen, pero en cierre del ejercicio lo logran cumplir, las erogaciones realizadas por tales conceptos son deducibles.

X. *En los casos de pagos por:*

- Asistencia técnica
- De transferencia de tecnología o
- De regalías

Se compruebe ante las autoridades fiscales que quien proporciona los conocimientos, cuenta con elementos técnicos propios para ello; que se preste en forma directa y no a través de terceros, excepto en los casos en que los pagos se hagan a residentes en México, y en el contrato respectivo se haya pactado que la prestación se efectuará por un tercero autorizado; y que no consista en la simple posibilidad de obtenerla, sino en servicios que efectivamente se lleven a cabo.

XI. *Que cuando se trate de gastos de previsión social, las prestaciones correspondientes se otorguen en forma general en beneficio de todos los trabajadores.*

Para estos efectos, tratándose de trabajadores sindicalizados se considera que las prestaciones de previsión social se otorgan de manera general cuando las mismas se establecen de acuerdo a los contratos colectivos de trabajo o contratos de ley.

El último párrafo del artículo 8 de la Ley del Impuesto Sobre La Renta menciona que se considera previsión social, las erogaciones efectuados por los patronos a favor de sus trabajadores que tengan por objeto:

- Satisfacer contingencias o necesidades presentes o futuras
- Así como otorgar beneficios a favor a dichos trabajadores tendientes a su superación física, social, economía o cultural
- Que les permita el mejoramiento en su calidad de vida y en la de su familia.

En el caso de las aportaciones a los fondos de ahorro, éstas sólo serán deducibles cuando, además de ser generales en los términos de los tres párrafos anteriores, el monto de las aportaciones efectuadas por el contribuyente sea igual al monto aportado por los trabajadores, la aportación del contribuyente no exceda del trece por ciento del salario del trabajador, sin que en ningún caso dicha aportación exceda del monto equivalente de 1.3 veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año y siempre que se cumplan los requisitos de permanencia que se establezcan en el Reglamento de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para analizar y comprender lo descrito en el párrafo anterior les presentaremos el siguiente ejemplo que visualiza la situación de fondos de ahorro:

A) Fondo de ahorro con límite de porcentaje:

Conceptos	Aportación	Límite	Monto no Deducible
Salario mensual del trabajador	\$ 6,500.00	\$ 6,500.00	\$ 6,500.00
Por :			
Porcentaje de Aportación	17%	13%	4%
	\$ 1,105.00	\$ 845.00	\$ 260.00

B) Fondo de ahorro con límite de Salario Mínimo:

Conceptos	Caso A	Caso B
Salario mensual del trabajador	\$ 6,500.00	\$ 17,000.00
Por :		
Porcentaje de Aportación	13%	13%
Aportación al Fondo de Ahorro	\$ 845.00	\$ 2,210.00
Por :		
Número de Meses	12	12
Aportación Al Fondo de Ahorro Anual	\$ 10,140.00	\$ 26,520.00
Menos :		
Límite (1.3 * \$ 54.80 * 365 días)	\$ 26,002.60	\$ 26,002.60
MONTO DEL FONDO DE AHORRO NO DEDUCIBLE	-	<u>\$ 517.40</u>

Nota: El trabajador pertenece a la zona geográfica "A" y el Salario Mínimo es el vigente a partir del 1° de Enero de 2009.

Los pagos de primas de seguros de vida que se otorguen en beneficio de los trabajadores, serán deducibles sólo cuando los beneficios de dichos seguros

cubran la muerte del titular o en los casos de invalidez o incapacidad del titular para realizar un trabajo personal remunerado de conformidad con las leyes de seguridad social, que se entreguen como pago único o en las parcialidades que al efecto acuerden las partes. Asimismo, serán deducibles los pagos de primas de seguros de gastos médicos que efectúe el contribuyente en beneficio de los trabajadores.

Tratándose de las prestaciones de previsión social a que se refiere el párrafo anterior, se considera que éstas son generales cuando sean las mismas para todos los trabajadores de un mismo sindicato o para todos los trabajadores no sindicalizados. Asimismo, las erogaciones realizadas por concepto de primas de seguros de vida y de gastos médicos y las aportaciones a los fondos de ahorro y a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios, no se considerarán para determinar el promedio aritmético a que se refiere el cuarto párrafo de esta fracción.

El monto de las prestaciones de previsión social deducibles otorgadas a los trabajadores no sindicalizados, excluidas las aportaciones de seguridad social, las aportaciones a los fondos de ahorro, a los fondos de pensiones y jubilaciones complementarios a los que establece la Ley del Seguro Social a que se refiere el artículo 33 de esta Ley, las erogaciones realizadas por concepto de gastos médicos y primas de seguros de vida, no podrá exceder de diez veces el salario mínimo general del área geográfica que corresponda al trabajador, elevado al año.

Ejemplo:

Conceptos	Promedio Aritmético	Trabajadores Sindicalizados	Trabajadores No Sindicalizados
a) Trabajadores No Sindicalizados			
Previsión Social = <u>\$ 63,800.00</u> =	\$ 1,417.78	45	1) \$ 63,800.00
Trabajadores 45			
b) Trabajadores Sindicalizados			Menos
Previsión Social = <u>\$ 55,360.00</u> =	\$ 738.13	45	2) \$ 33,216.00
Trabajadores 75			
MONTO NO DEDUCIBLE	\$ 679.64	45	<u>\$ 30,584.00</u>

Sin embargo el artículo 43-A del Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, da una opción para que en este caso los \$30,584.00, sean deducibles siempre y cuando el patrón cubra el Impuesto Sobre la Renta por cuenta de los trabajadores.

XII. Que los pagos de primas por seguros o fianzas se hagan conforme a las leyes de la materia y correspondan a conceptos que esta Ley señala como deducibles o que en otras leyes se establezca la obligación de contratarlos y siempre que, tratándose de seguros, durante la vigencia de la póliza no se otorguen préstamos a persona alguna, por parte de la aseguradora, con garantía de las sumas aseguradas, de las primas pagadas o de las reservas matemáticas.

En los casos en que los seguros tengan por objeto otorgar beneficios a los trabajadores, deberá observarse lo dispuesto en la fracción anterior. Si mediante el seguro se trata de resarcir al contribuyente de la disminución que en su productividad pudiera causar la muerte, accidente o enfermedad, de técnicos o dirigentes, la deducción de las primas procederá siempre que el seguro se establezca en un plan en el cual se determine el procedimiento para fijar el monto

de la prestación y se satisfagan los plazos y requisitos que se fijan en disposiciones de carácter general.

XIII. Que en el caso de adquisición de mercancías de importación, se compruebe que se cumplieron los requisitos legales para su importación. Se considerará como monto de dicha adquisición el que haya sido declarado con motivo de la importación.

De acuerdo a la Ley Aduanera, hay diferentes regímenes a los cuales se sujetan las mercancías de procedencia extranjera, las cuales son:

- Régimen de Importación Definitiva
- Régimen de Importación Temporal
- Régimen de Depósito Fiscal
- Régimen de Recinto Fiscal Estratégico

De los cuales explicaremos brevemente para que tengan una idea básica de lo hablado;

Régimen de Importación Definitiva

En la Ley Aduanera en su artículo 96 menciona que se entiende por Régimen de Importación Definitiva la entrada de mercancías de procedencia extranjera para permanecer en territorio nacional por tiempo ilimitado; los requisitos legales, de acuerdo con el artículo 95 de la misma Ley indican que los Regímenes definitivos se sujetarán al pago de los impuestos al comercio exterior y en su caso, cuotas compensatorias, así como el cumplimiento de las demás obligaciones en materia de regulaciones y restricciones no arancelarias y las formalidades para su despacho.

Régimen de Importación Temporal

Según el artículo 106 de la Ley Aduanera, se entiende por Régimen de Importación Temporal, la entrada al país de mercancías para permanecer en el por tiempo limitado y con una finalidad específica en el mismo estado, por los siguientes plazos.

- Hasta por un mes.
- Hasta por seis meses.
- Hasta por un año.
- Hasta por diez años.

Régimen de Depósito Fiscal

Consiste en el almacenamiento de mercancías de procedencia extranjera o nacional en almacenes generales de depósito que puedan prestar este servicio en los términos de la Ley General de Organizaciones y Actividades Auxiliares del Crédito. El régimen de depósito Fiscal se efectúa una vez determinados los impuestos al comercio exterior, así como las cuotas compensatorias.

Régimen de Recinto Fiscal Estratégico

Se da a conocer dentro de las reformas fiscales del año 2003 en la Ley Aduanera en su artículo 90. Lo operan los particulares por una concesión que otorga el Sistema de Administración Tributaria y tiene por objeto la prestación de servicios de manejo, almacenaje y custodia de mercancías. Las mercancías que se introduzcan al régimen de Recinto Fiscalizado Estratégico podrán retirarse para Exportarse o Importarse.

XIV. En el caso de pérdidas por créditos incobrables, éstas se consideren realizadas en el mes en el que se consuma el plazo de prescripción, que corresponda, o antes si fuera notoria la imposibilidad práctica de cobro.

Para los efectos del párrafo anterior, se considera que existe notoria imposibilidad práctica de cobro, entre otros, en los siguientes casos:

Tratándose de créditos cuya suerte principal al día de su vencimiento no exceda de treinta mil unidades de inversión, cuando en el plazo de un año contado a partir de que incurra en mora, no se hubiera logrado su cobro. En este caso, se considerarán incobrables en el mes en que se cumpla un año de haber incurrido en mora.

XV. *Tratándose de remuneraciones a empleados o a terceros, que estén condicionadas al cobro de los abonos en las enajenaciones a plazos o en los contratos de arrendamiento financiero en los que hayan intervenido, éstos se deduzcan en el ejercicio en el que dichos abonos o ingresos se cobren, siempre que se satisfagan los demás requisitos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta*

XVI. Que tratándose de pagos efectuados a comisionistas y mediadores residentes en el extranjero, se cumpla con los requisitos de información y documentación que señala que las Personas Morales deben Probar que quienes reciban los pagos, esta, en su caso, registrados para efectos fiscales en el país en que residan o que presenten declaración de Impuesto Sobre la Renta en dicho país.

XVII. *Que al realizar las operaciones correspondientes o a más tardar el último día del ejercicio se reúnan los requisitos que para cada deducción en particular establece esta Ley. Tratándose únicamente de la documentación comprobatoria a que se refiere el primer párrafo de la fracción III de este artículo, ésta se obtenga a más tardar el día en que el contribuyente deba presentar su declaración. Respecto de la documentación comprobatoria de las retenciones y de los pagos a que se refieren las fracciones V y VII de este artículo, respectivamente, los mismos se realicen en los plazos que al efecto establecen las disposiciones fiscales, y la documentación comprobatoria se obtenga en dicha fecha. Tratándose de las declaraciones*

informativas a que se refiere el artículo 86 de esta Ley, éstas se deberán presentar en los plazos que al efecto establece dicho artículo y contar a partir de esa fecha con la documentación comprobatoria correspondiente. Además, la fecha de expedición de la documentación comprobatoria de un gasto deducible deberá corresponder al ejercicio por el que se efectúa la deducción.

Tratándose de anticipos por los gastos a que se refiere la fracción III del artículo 29 de esta Ley, éstos serán deducibles en el ejercicio en el que se efectúen, siempre que se reúnan los siguientes requisitos: se cuente con la documentación comprobatoria del anticipo en el mismo ejercicio en el que se pagó y con el comprobante que reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, a más tardar el último día del ejercicio siguiente a aquél en que se efectúa. La deducción del anticipo en el ejercicio en el que se pague será por el monto del mismo y, en el ejercicio en el que se reciba el bien o el servicio, la deducción será por la diferencia entre el valor total consignado en el comprobante que reúna los requisitos referidos y el monto del anticipo. En todo caso para efectuar esta deducción, se deberán cumplir con los demás requisitos que establezcan las disposiciones fiscales.

Cuando los contribuyentes presenten las declaraciones informativas a las que se refiere el artículo 86 de esta Ley a requerimiento de la autoridad fiscal, no se considerará incumplido el requisito a que se refiere el primer párrafo de esta fracción, siempre que se presenten dichas declaraciones dentro de un plazo máximo de 60 días contados a partir de la fecha en la que se notifique el mismo.

XVIII. Que tratándose de pagos efectuados por concepto de salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado a trabajadores que

tengan derecho al subsidio para el empleo, efectivamente se entreguen las cantidades que por dicho subsidio les correspondan a sus trabajadores y se dé cumplimiento a los requisitos a que se refieren los preceptos que lo regulan, salvo cuando no se esté obligado a ello en términos de las citadas disposiciones.

XIX. Tratándose de la deducción inmediata de bienes de Activo Fijo a que se refiere el artículo 220 de esta Ley, se cumpla con la obligación de llevar el registro específico de dichas inversiones en los términos de la fracción XVII del artículo 86 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XX. Que el importe de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados, en existencia, que por deterioro u otras causas no imputables al contribuyente hubiera perdido su valor, se deduzca de los inventarios durante el ejercicio en que esto ocurra; siempre que se cumpla con los requisitos establecidos en el Reglamento de esta Ley.

Los contribuyentes podrán efectuar la deducción de las mercancías, materias primas, productos semiterminados o terminados a que se refiere el párrafo anterior, siempre que antes de proceder a su destrucción, se ofrezcan en donación a las instituciones autorizadas para recibir donativos deducibles conforme a esta Ley, dedicadas a la atención de requerimientos básicos de subsistencia en materia de alimentación, vestido, vivienda o salud de personas, sectores, comunidades o regiones, de escasos recursos, cumpliendo con los requisitos que para tales efectos establezca el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

2.2.5 No Deducibles

Una vez agotados todos los subtemas de las deducciones autorizadas y sus requisitos para que efectivamente lo sean, la LISR emite un listado de conceptos no deducibles que están contemplados en el artículo 32.

Menciona que no serán deducibles para Sociedades Controladoras y Controladas los conceptos que continuación se mencionan:

- I. Los pagos por impuesto sobre la renta a cargo del propio contribuyente o de terceros ni los de contribuciones en la parte subsidiada o que originalmente correspondan a terceros, conforme a las disposiciones relativas, excepto tratándose de aportaciones al Instituto Mexicano del Seguro Social. Tampoco serán deducibles los pagos del Impuesto Empresarial Tasa Única ni del impuesto a los depósitos en efectivo, a cargo del contribuyente.

Tampoco serán deducibles las cantidades provenientes del subsidio para el empleo que entregue el contribuyente, en su carácter de retenedor, a las personas que le presten servicios personales subordinados ni los accesorios de las contribuciones, a excepción de los recargos que hubiere pagado efectivamente, inclusive mediante compensación.

- II. Los gastos e inversiones, en la proporción que representen los ingresos exentos respecto del total de ingresos del contribuyente. Los gastos que se realicen en relación con las inversiones que no sean deducibles conforme a este Capítulo. En el caso de automóviles y aviones, se podrán deducir en la proporción que represente el monto original de la inversión deducible a que se refiere el artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, respecto del valor de adquisición de los mismos.

- III. Los obsequios, atenciones y otros gastos de naturaleza análoga con excepción de aquéllos que estén directamente relacionados con la enajenación de productos o la prestación de servicios y que sean ofrecidos a los clientes en forma general.

- IV. Los gastos de representación.

- V. Los viáticos o gastos de viaje, en el país o en el extranjero, cuando no se destinen al hospedaje, alimentación, transporte, uso o goce temporal de automóviles y pago de kilometraje, de la persona beneficiaria del viático o cuando se apliquen dentro de una faja de 50 kilómetros que circunde al establecimiento del contribuyente. Las personas a favor de las cuales se realice la erogación, deben tener relación de trabajo con el contribuyente en los términos del Capítulo I del Título IV de Ley del Impuesto Sobre la Renta o deben estar prestando servicios profesionales.

Tratándose de gastos de viaje destinados a la alimentación, éstos sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$750.00 diarios por cada beneficiario, cuando los mismos se eroguen en territorio nacional, o \$1,500.00 cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte. Cuando esta ampare el gasto de alimentación el contribuyente únicamente acompañe la relativa al transporte, la deducción a que se refiere este párrafo sólo procederá cuando el pago se efectúe mediante tarjeta de crédito de la persona que realiza el viaje.

Los gastos de viaje destinados al uso o goce temporal de automóviles y gastos relacionados, serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$850.00 diarios, cuando se eroguen en territorio nacional o en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al hospedaje o transporte.

Los gastos de viaje destinados al hospedaje, sólo serán deducibles hasta por un monto que no exceda de \$3,850.00 diarios, cuando se eroguen en el extranjero, y el contribuyente acompañe a la documentación que los ampare la relativa al transporte.

Cuando el total o una parte de los viáticos o gastos de viaje con motivo de seminarios o convenciones, efectuados en el país o en el extranjero, formen parte de la cuota de recuperación que se establezca para tal efecto y en la documentación que los ampare no se desglose el importe correspondiente a tales erogaciones, sólo será deducible de dicha cuota, una cantidad que no exceda el límite de gastos de viaje por día destinado a la alimentación a que se refiere esta fracción. La diferencia que resulte conforme a este párrafo no será deducible en ningún caso.

- VI.** Las sanciones, las indemnizaciones por daños y perjuicios o las penas convencionales, podrán deducirse cuando la Ley imponga la obligación de pagarlas por provenir de riesgos creados, responsabilidad objetiva, caso fortuito, fuerza mayor o por actos de terceros, salvo que los daños y los perjuicios o la causa que dio origen a la pena convencional, se hayan originado por culpa imputable al contribuyente.

- VII.** Los intereses devengados por préstamos o por adquisición, de valores a cargo del Gobierno Federal inscritos en el Registro Nacional de Valores e Intermediarios, así como tratándose de títulos de crédito o de créditos de los señalados en el artículo 9o. de esta Ley, cuando el préstamo o la adquisición se hubiera efectuado de personas físicas o personas morales con fines no lucrativos.

- VIII.** Las provisiones para la creación o el incremento de reservas complementarias de activo o de pasivo que se constituyan con cargo a las adquisiciones o gastos del ejercicio, con excepción de las relacionadas con las gratificaciones a los trabajadores correspondientes al ejercicio.

- IX.** Las reservas que se creen para indemnizaciones al personal, para pagos de antigüedad o cualquier otra de naturaleza análoga, con excepción de las que se constituyan en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

X. Las primas o sobreprecio sobre el valor nominal que el contribuyente pague por el reembolso de las acciones que emita.

XI. Las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes, cuando el valor de adquisición de los mismos no corresponda al de mercado en el momento en que se adquirieron dichos bienes por el enajenante.

XII. El crédito comercial, aún cuando sea adquirido de terceros.

XIII. Los pagos por el uso o goce temporal de aviones y embarcaciones, que no tengan concesión o permiso del Gobierno Federal para ser explotados comercialmente, así como de casas habitación, sólo serán deducibles en los casos en que reúnan los requisitos que señale el Reglamento de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tratándose de aviones, sólo será deducible el equivalente a \$7,600.00 por día de uso o goce del avión de que se trate. No será deducible ningún gasto adicional relacionado con dicho uso o goce. Las casas de recreo, en ningún caso serán deducibles.

El límite a la deducción del pago por el uso o goce temporal de aviones a que se refiere el párrafo anterior, no será aplicable tratándose de contribuyentes cuya actividad preponderante sea el aerotransporte.

Tratándose de automóviles, sólo serán deducibles los pagos efectuados por el uso o goce temporal de automóviles hasta por un monto que no exceda de \$165.00 diarios por automóvil, siempre que además de cumplir con los requisitos que para la deducción de automóviles establece la fracción II del artículo 42 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los mismos sean estrictamente indispensables para la actividad del contribuyente. Lo dispuesto en este párrafo no será aplicable tratándose de arrendadoras, siempre que los

destinen exclusivamente al arrendamiento durante todo el período en el que le sea otorgado su uso o goce temporal.

- XIV.** Las pérdidas derivadas de la enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, de los activos cuya inversión no es deducible conforme a lo dispuesto por Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tratándose de aviones, las pérdidas derivadas de su enajenación, así como por caso fortuito o fuerza mayor, sólo serán deducibles en la parte proporcional en la que se haya podido deducir el monto original de la inversión. La pérdida se determinará conforme a lo dispuesto por el artículo 27 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

- XV.** Los pagos por concepto de Impuesto al Valor Agregado o del Impuesto Especial Sobre Producción y servicios, que el contribuyente hubiese efectuado y el que le hubieran trasladado. No se aplicará lo dispuesto en esta fracción, cuando el contribuyente no tenga derecho a acreditar los mencionados impuestos que le hubieran sido trasladados o que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, que correspondan a gastos o inversiones deducibles en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Tampoco será deducible el Impuesto al Valor Agregado ni el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, que le hubieran trasladado al contribuyente ni el que hubiese pagado con motivo de la importación de bienes o servicios, cuando la erogación que dio origen al traslado o al pago no sea deducible en los términos de esta Ley.

- XVI.** Las pérdidas que deriven de fusión, de reducción de capital o de liquidación de sociedades, en las que el contribuyente hubiera adquirido acciones, partes

sociales o certificados de aportación patrimonial de las sociedades nacionales de crédito.

XVII. Las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones y de otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Tampoco serán deducibles las pérdidas financieras que provengan de operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios.

Las pérdidas a que se refiere el párrafo anterior únicamente se podrán deducir contra el monto de las ganancias que, en su caso, obtenga el mismo contribuyente en el ejercicio o en los diez siguientes en la enajenación de acciones y otros títulos valor cuyo rendimiento no sea interés en los términos del artículo 9o. de esta Ley, o en operaciones financieras derivadas de capital referidas a acciones o índices accionarios. Estas pérdidas no deberán exceder el monto de dichas ganancias.

Las pérdidas se actualizarán por el período comprendido desde el mes en el que ocurrieron y hasta el mes de cierre del mismo ejercicio. La parte de las pérdidas que no se deduzcan en un ejercicio se actualizará por el período comprendido desde el mes del cierre del ejercicio en el que se actualizó por última vez y hasta el último mes del ejercicio inmediato anterior a aquél en el que se deducirá.

Para estar en posibilidad de deducir las pérdidas conforme a esta fracción, los contribuyentes deberán cumplir con lo siguiente:

- a) Tratándose de acciones que se coloquen entre el gran público inversionista, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando lo siguiente:

1. Costo comprobado de adquisición, el precio en que se realizó la operación, siempre que la adquisición se haya efectuado en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la adquisición se hizo fuera de la mencionada Bolsa, se considerará como dicho costo el menor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se adquirieron.
 2. Ingreso obtenido, el que se obtenga de la operación siempre que se enajenen en Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores. Si la enajenación se hizo fuera de dicha Bolsa, se considerará como ingreso el mayor entre el precio de la operación y la cotización promedio en la Bolsa de Valores antes mencionada del día en que se enajenaron.
- b) Tratándose de partes sociales y de acciones distintas de las señaladas en el inciso anterior, la pérdida se determinará efectuando los ajustes a que se refiere el artículo 24 de esta Ley y considerando como ingreso obtenido el que resulte mayor entre el pactado en la operación de que se trate y el precio de venta de las acciones determinado conforme a la metodología establecida en los artículos 215 y 216 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Cuando la operación se realice con y entre partes relacionadas, se deberá presentar un estudio sobre la determinación del precio de venta de las acciones en los términos de los artículos 215 y 216 de esta Ley y considerando los elementos contenidos en el inciso e) de la fracción I del citado artículo 215.

- c) Cuando se trate de títulos valor a que se refieren los incisos anteriores de esta fracción, siempre que en el caso de los comprendidos en el inciso a)

se adquieran o se enajenen fuera de Bolsa de Valores concesionada en los términos de la Ley del Mercado de Valores, el adquirente, en todo caso, y el enajenante, cuando haya pérdida, deberán presentar aviso dentro de los diez días siguientes a la fecha de la operación y, en su caso, el estudio sobre el precio de venta de las acciones a que se refiere el último párrafo del inciso anterior.

d) En el caso de títulos valor distinto de los que se mencionan en los incisos anteriores de este artículo, se deberá solicitar autorización ante la autoridad fiscal correspondiente para deducir la pérdida.

XVIII. Los gastos que se hagan en el extranjero a prorrata con quienes no sean contribuyentes del impuesto sobre la renta en los términos de los Títulos II o IV de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XIX. Las pérdidas que se obtengan en las operaciones financieras derivadas y en las operaciones a las que se refiere el artículo 23 de esta Ley, cuando se celebren con personas físicas o morales residentes en México o en el extranjero, que sean partes relacionadas en los términos del artículo 215 de esta Ley, cuando los términos convenidos no correspondan a los que se hubieren pactado con o entre partes independientes en operaciones comparables.

XX. El 87.5% de los consumos en restaurantes. Para que proceda la deducción de la diferencia, el pago deberá hacerse invariablemente mediante tarjeta de crédito, de débito o de servicios, o a través de los monederos electrónicos que al efecto autorice el Servicio de Administración Tributaria. Serán deducibles al 100% los consumos en restaurantes que reúnan los requisitos de la fracción V de este artículo sin que se excedan los límites establecidos en dicha fracción. En ningún caso los consumos en bares serán deducibles. Tampoco serán deducibles los gastos en comedores que por su naturaleza no estén a

disposición de todos los trabajadores de la empresa y aún cuando lo estén, éstos excedan de un monto equivalente a un Salario Mínimo General diario del área geográfica del contribuyente por cada trabajador que haga uso de los mismos y por cada día en que se preste el servicio, adicionado con las cuotas de recuperación que pague el trabajador por este concepto.

El límite que establece esta fracción no incluye los gastos relacionados con la prestación del servicio de comedor como son, el mantenimiento de laboratorios o especialistas que estudien la calidad e idoneidad de los alimentos servidos en los comedores a que se refiere el párrafo anterior.

XXI. Los pagos por servicios aduaneros, distintos de los honorarios de agentes aduanales y de los gastos en que incurran dichos agentes o la persona moral constituida por dichos agentes aduanales en los términos de la Ley Aduanera.

XXII. Los pagos hechos a personas, entidades, fideicomisos, asociaciones en participación, fondos de inversión, así como cualquier otra figura jurídica, cuyos ingresos estén sujetos a regímenes fiscales preferentes, salvo que demuestren que el precio o el monto de la contraprestación es igual al que hubieran pactado partes no relacionadas en operaciones comparables.

XXIII. Los pagos de cantidades iniciales por el derecho de adquirir o vender, bienes, divisas, acciones u otros títulos valor que no coticen en mercados reconocidos, de acuerdo con lo establecido por el artículo 16-C del Código Fiscal de la Federación, y que no se hubiera ejercido, siempre que se trate de partes contratantes que sean relacionadas en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

XXIV. La restitución efectuada por el prestatario por un monto equivalente a los derechos patrimoniales de los títulos recibidos en préstamo, cuando dichos derechos sean cobrados por los prestatarios de los títulos.

XXV. Las cantidades que tengan el carácter de Participación en la Utilidad del contribuyente o estén condicionadas a la obtención de ésta, ya sea que correspondan a trabajadores, a miembros del consejo de administración, a obligacionistas o a otros.

XXVI. Los intereses que deriven del monto de las deudas del contribuyente que excedan del triple de su capital contable que provengan de deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero en los términos del artículo 215 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para determinar el monto de las deudas que excedan el límite señalado en el párrafo anterior, se restará del saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devenguen intereses a su cargo, la cantidad que resulte de multiplicar por tres el cociente que se obtenga de dividir entre dos la suma del Capital Contable al inicio y al final del ejercicio.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas del contribuyente contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero sea menor que el monto en exceso de las deudas a que se refiere el párrafo anterior, no serán deducibles en su totalidad los intereses devengados por esas deudas.

Cuando el saldo promedio anual de las deudas sea mayor que el monto en exceso antes referido, no serán deducibles los intereses devengados por dichas deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero, únicamente por la cantidad que resulte de multiplicar esos intereses por el factor que se obtenga de dividir el monto en exceso entre dicho saldo.

Para los efectos de los dos párrafos anteriores, el saldo promedio anual de todas las deudas del contribuyente que devengan intereses a su cargo se determina dividiendo la suma de los saldos de esas deudas al último día de

cada uno de los meses del ejercicio, entre el número de meses del ejercicio, y el saldo promedio anual de las deudas contraídas con partes relacionadas residentes en el extranjero se determina en igual forma, considerando los saldos de estas últimas deudas al último día de cada uno de los meses del ejercicio.

Los contribuyentes podrán optar por considerar como capital contable del ejercicio, para los efectos de determinar el monto en exceso de sus deudas, la cantidad que resulte de sumar los saldos iniciales y finales del ejercicio en cuestión de sus cuentas de capital de aportación, Utilidad Fiscal Neta y Utilidad Fiscal Neta reinvertida y dividir el resultado de esa suma entre dos. Quienes elijan esta opción deberán continuar aplicándola por un período no menor de cinco ejercicios contados a partir de aquél en que la elijan. Los contribuyentes que no apliquen principios de contabilidad generalmente aceptados en la determinación de su Capital Contable, considerarán como Capital Contable para los efectos de esta fracción, el capital integrado en la forma descrita en este párrafo.

No se incluirán dentro de las deudas que devengan intereses a cargo del contribuyente para el cálculo del monto en exceso de ellas al triple de su Capital Contable, las contraídas por los integrantes del sistema financiero en la realización de las operaciones propias de su objeto y las contraídas para la construcción, operación o mantenimiento de infraestructura productiva vinculada con áreas estratégicas para el país.

El límite del triple del Capital Contable que determina el monto excedente de las deudas al que se refiere esta fracción podría ampliarse en los casos en que los contribuyentes comprueben que la actividad que realizan requiere en sí misma de mayor apalancamiento y obtengan resolución al respecto en los términos que señala el artículo 34-A del Código Fiscal de la Federación.

Con independencia de lo previsto en esta fracción se estará a lo dispuesto en los artículos 92 y 215 de esta Ley.

XXVII. Los anticipos por las adquisiciones de las mercancías, materias primas, productos semiterminados y terminados o por los gastos relacionados directa o indirectamente con la producción o la prestación de servicios a que se refieren los artículos 45-B y 45-C de esta Ley. Dichos anticipos tampoco formarán parte del costo de lo vendido a que se refiere la fracción II del artículo 29 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Para los efectos de esta fracción, el monto total de las adquisiciones o de los gastos, se deducirán en los términos de la Sección III del Título II de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, siempre que se cuente con el comprobante que ampare la totalidad de la operación por la que se efectuó el anticipo, y éste reúna los requisitos a que se refieren los artículos 29 y 29-A del Código Fiscal de la Federación.

Los conceptos no deducibles a que se refiere la Ley del Impuesto Sobre la Renta., se deberán considerar en el ejercicio en el que se efectúe la erogación y no en aquel ejercicio en el que formen parte del costo de lo vendido

Recordemos que se debe de entender como deducción todo aquel concepto que interviene en la generación de los ingresos y que tenga relación con la capacidad contributiva y la proporcionalidad. La Ley del Impuesto Sobre la Renta indica tres grandes listados.

- Conceptos deducibles
- Requisitos
- No deducibles

No olvidando que una situación es que un concepto se hace no deducible por no cumplir requisitos de aquellos que la Ley del Impuesto Sobre la Renta tipifica como no deducibles. Además dentro del listado de no deducibles cumpliendo ciertos requisitos pueden ser deducibles total o parcialmente.

CAPÍTULO III

RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO

En este capítulo se examinará los elementos esenciales para la determinación, desarrollo y comprensión de la base para el cálculo del impuesto del régimen de consolidación fiscal.

3.1 Concepto

En términos empresariales, se tiene bien sabido que toda unidad de negocio es creada con un único objetivo económico, como lo es obtener una retribución por los servicios o productos ofrecidos en un mercado específico, según sea el caso. Esta retribución o excedente en aspectos económicos es conocida comúnmente como Ganancia o Utilidad.

En materia contable dicha ganancia o utilidad es el resultado de la diferencia de los ingresos obtenidos durante un período determinado y las erogaciones que se efectúen para obtener dichos ingresos, expresados en términos monetarios, y que internamente el resultado obtenido es base para la constante toma de decisiones.

En materia fiscal la Ganancia o Utilidad es considerada como la base gravable para la determinación de los impuestos establecidos en el esquema tributario de nuestro país. A dicha ganancia o utilidad se le llama Resultado Fiscal, que al igual que en materia contable, se obtiene de disminuir a la totalidad de los Ingresos Acumulables obtenidos durante un ejercicio regular (doce meses) o irregular (menor de doce meses) las Deducciones Autorizadas, ambos conceptos son regulados por la Ley del Impuesto Sobre la Renta en sus artículos 17 y 29 respectivamente.

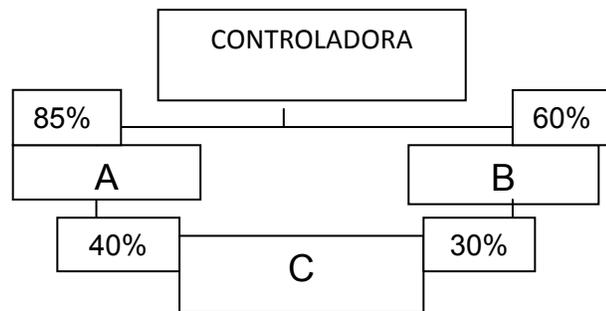
Dicho Resultado Fiscal puede ser una utilidad como tal o una pérdida generada por el exceso de deducciones efectuadas para la obtención de los ingresos atribuibles a una entidad económica.

Ahora bien, al tener comprendido el término “Resultado Fiscal” démosle un enfoque al término consolidado y como se concluye en capítulos anteriores, el sinónimo de consolidar es unificar, por lo tanto al mencionar “Resultado Fiscal Consolidado” nos referimos a la unificación de las utilidades o pérdidas obtenidas por un grupo de empresas unidas para un fin común, formando así un grupo corporativo y teniendo un solo resultado en lugar de ser dos o mas resultados fiscales que por lo tanto, conlleven más obligaciones.

3.2 Determinación

Para efectos de la determinación del Resultado Fiscal Consolidado, se tendrá que conocer el porcentaje de la participación accionaría consolidable que le corresponde a la controladora de cada sociedad controlada integrante del grupo o corporativo que consolida.

La participación accionaría que una Sociedad Controladora o Holding tenga en el capital social de una controlada durante un ejercicio fiscal, puede ser en forma directa o indirecta, como se muestra en el siguiente esquema:



Participación Accionaría indirecta en la controlada C:

Controlada A: $85\% \times 40\% = 34\%$

Controlada B: $60\% \times 30\% = \underline{18\%}$

52%

Por lo tanto, para que haya Consolidación del Resultado Fiscal, es un requisito de vital importancia conocer de manera exacta cual es el porcentaje en el cual interviene la Controladora en cada una de las subsidiarias, ya que dicho porcentaje es la esencia de la determinación del resultado antes mencionado.

Para tales efectos, al momento de solicitar la autorización para poder tributar en este régimen, se debe de contar con una cédula de Participación Accionaría Consolidable, misma que será presentada a la autoridad correspondiente junto con la solicitud de autorización, esto de conformidad con el artículo 65 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

A continuación se muestra un ejemplo de las cédulas requeridas:

Grupo Consolidación
Participación Accionaria Holding en Controladas
Participación Directa e Indirecta

EJERCICIO 2008		
Controlada	Período	Porcentaje
"A"	Enero-Diciembre	99%
"B"	Enero-Diciembre	90%
"C"	Enero-Diciembre	75%

Grupo Consolidación
Participación Controladas en otras Sociedades
Participación Indirecta

EJERCICIO 2008		
Controlada	Período	Porcentaje
Participación de "A" en "D"		
	Enero-Diciembre	67%
Participación de "B" en "E"		
	Enero-Diciembre	70%

Grupo Consolidación**Determinación de la Participación Consolidable Indirecta****Participación indirecta de Holding en "D"**

Ejercicio	Participación de "A" en "D"	Participación de Holding en "A"	Participación Indirecta Holding en "D"
Ene-Dic 2008	67%	99.00%	66.33%

Participación indirecta de Holding en "E"

Ejercicio	Participación de "B" en "E"	Participación de Holding en "B"	Participación Indirecta de Holding "E"
Ene-Dic 2008	70%	90.00%	63.00%

3.2.1 Resultado Fiscal Consolidado

El cálculo del Resultado Fiscal Consolidado esta fundamentado en el artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

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) Sumara las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas.
 - b) Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las sociedades controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de la LISR.

El monto de las pérdidas fiscales de ejercicios anteriores pendientes de disminuir en los términos del artículo 61 de esta ley, que tuviera una Sociedad Controlada en el ejercicio en el 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 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 Pérdidas 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 la fracción I del artículo 68 de la LISR 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 emitidas por las 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 (SAT), obtenidas por la Sociedades Controladora, siempre que cumplan con los requisitos señalados en la fracción XVII, incisos a), b),c) y

d) del artículo 32 de esta Ley del Impuesto Sobre la Renta, las cuales nos hablan de partidas no deducibles.

Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la Sociedad Controladora emitidas por sociedades que no sea sociedades controladas, únicamente se disminuirán de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la Sociedad Controladora provenientes de acciones emitidas por sociedades no controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del artículo 32 de esta ley.

En ningún caso la Sociedad Controladora integrará dentro de la determinación de la utilidad o de la pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

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

Para comprenderlo mejor, se tiene lo siguiente:

Grupo Consolidación
Determinación del Resultado Fiscal Consolidado

Empresa	Participación consolidable	Utilidad Fiscal Controladas	Pérdida Fiscal Controladas	Pérdidas Ejercicios Anteriores	Utilidad (pérdida) fiscal Controladora	Utilidad (pérdida) fiscal Consolidada
Holding	100%				6,750,000	6,750,000
"A"	99.00%	38,470,000				38,085,300
"B"	90.00%	-	- 4,000,000			- 3,600,000
"C"	75.00%	16,200,000		- 8,738,591		5,596,057
"D"	66.33%	1,115,000				739,580
"E"	63.00%	2,460,000				1,549,800
		58,245,000	- 4,000,000	- 8,738,591	6,750,000	49,120,736
					Utilidad Fiscal Consolidada	49,120,736
					Pérdidas Fiscales consolidadas de ejercicios anteriores	-
					Resultado Fiscal Consolidado	<u>49,120,736</u>

3.2.2 Aplicación de Pérdidas Consolidadas de Otros Ejercicios.

El artículo 68 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en su fracción II nos dice:

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 período 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.

Ejemplo:

Suponiendo que una empresa lleva cinco años consolidando su Resultado Fiscal y tiene las siguientes pérdidas que fueron consolidadas:

Grupo Consolidación					
Integración de Pérdidas Fiscales					
EJERCICIO	PÉRD. FISCAL CON SOLIDADA				
2005	- 1,600,000				
2006	5,500,000				
2007	- 3,000,000				
2008	4,600,000				
Total Histórico	5,500,000				
Actualización Pérdidas Fiscales					
		INPC ORIGEN DE PÉRD.	INPC DE EJERC. APLIC.	FACTOR ACT.	PÉRDIDA FISCAL ACTUALIZADA
Año de la pérdida		Jul-05	Jun-08		
2005	1,600,000	113.8910	2005 128.118	1.1249	1,799,868
		Jul-07	Jun-08		
2007	3,000,000	122.238	2007 128.118	1.0481	3,144,309
TOTAL DE PÉRDIDAS CON SOLIDADAS POR APLICAR					4,944,177

Como lo observan en este ejemplo las pérdidas se actualizarán desde el primer mes como lo mencionamos anteriormente el cual es julio del año de ejercicio de que se trate, hasta el mes del ejercicio en el cual se adicione o se disminuyan, el cual es el mes de junio del 2008.

El resultado de pérdidas por consolidar se utilizará para poder disminuir la Utilidad Fiscal Consolidada.

Volviendo a la cédula para la Determinación del Resultado Fiscal, las pérdidas aplicarían como sigue:

**Grupo Consolidación
Determinación del Resultado Fiscal Consolidado**

Empresa	Participación consolidable	Utilidad Fiscal Controladas	Pérdida Fiscal Controladas	Pérdidas Ejercicios Anteriores	Utilidad (pérdida) fiscal Controladora	Utilidad (pérdida) fiscal Consolidada
Holding	100%				6,750,000	6,750,000
"A"	99.00%	38,470,000				38,085,300
"B"	90.00%	-	4,000,000		-	3,600,000
"C"	75.00%	16,200,000		8,738,591		5,596,057
"D"	66.33%	1,115,000				739,580
"E"	63.00%	2,460,000				1,549,800
		58,245,000	- 4,000,000	- 8,738,591	6,750,000	49,120,736
					Utilidad Fiscal Consolidada	49,120,736
					Pérdidas Fiscales consolidadas de ejercicios anteriores	- 4,944,177
					Resultado Fiscal Consolidado	44,176,559

3.3. Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

Veremos cómo se desarrolla éste concepto que es importante para las empresas ya que de ellas los socios toman decisiones importantes para su empresa

3.3.1 Concepto

Cuenta De Utilidad Fiscal Consolidada (CUFIN)

Para efectos de los dividendos que la Sociedad Controladora decida repartir a sus propios accionistas y siguiendo el concepto de grupo o corporativo,

Tendrá que llevar una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada. Si los dividendos provienen de dicha cuenta, la Sociedad Controladora no tendrá la obligación de pagar el impuesto sobre los mismos.

Contablemente la Sociedad Controladora genera utilidades base para el reparto a sus accionistas, principalmente, mediante el reconocimiento en cada ejercicio, como ingreso o como pérdida, a través del método de participación, de las utilidades o pérdidas contables que generan las Sociedades Controladas.

Desde el punto de vista fiscal el concepto, es el mismo, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada se alimenta del resultado fiscal consolidado, que como sabemos principalmente se determina por la combinación de pérdidas y utilidades fiscales de las controladas y de la propia Controladora generadas en cada ejercicio, menos la amortización de pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

A groso modo la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) no es otra cosa que un control de las Utilidades Fiscales y Dividendos empresariales.

Saldo Inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

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.

A continuación un ejemplo del párrafo anterior:

Suponiendo que la autorización surtió efectos en Diciembre 2006.

Saldo de CUFIN de Sociedad Controladora a Enero 07 por \$ 317,718.60

Saldo de CUFIN de Sociedades Controladas a Enero 07 por 2, 211,812.40

Participación accionaria:

"A"	99%	258,500.00
"B"	90%	750,058.26
"C"	75%	952,356.60
"D"	66%	158,354.89
"E"	63%	92,542.65

La Participación Consolidable es como sigue:

Holding	100%	\$ 317,718.60
"A"	99%	255,915.00
"B"	90%	675,052.43
"C"	75%	714,267.45
"D"	66%	104,514.23
"E"	63%	58,301.87
Sumas		\$ 2,125,769.58

El importe de **\$2,125,769.58** será el que constituirá el saldo inicial de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

3.3.2 Determinación

El artículo 69 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, nos dice que la Sociedad Controladora que hubiera optado por determinar su Resultado Fiscal consolidado, llevará la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) consolidada aplicando las reglas y procedimientos establecidos en el artículo 88 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

El artículo 88 de la LISR establece que las Personas Morales llevarán una Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, bajo cierto procedimiento, como se indica a continuación:

Saldo De La Cuenta De Utilidad Fiscal Neta

Más:

- Utilidad Fiscal Neta de cada ejercicio
- Dividendos o utilidades percibidos de otras Personas Morales residentes en México.
- Los ingresos, dividendos o utilidades percibidos de inversiones en territorios con regímenes fiscales preferentes en los términos del décimo párrafo del artículo 213 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta

Menos:

- Dividendos o utilidades pagados que provengan de la CUFIN
- Las Utilidades distribuidas a que se refiere el artículo 89 de la LISR que provengan de la CUFIN

Igual: CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA

No se deben de incluir los dividendos o utilidades en acciones o aquéllos 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.

3.3.2.1 Utilidad Fiscal Neta de Cada Ejercicio

Además de lo establecido en el artículo 88 primer párrafo del Impuesto Sobre la Renta se debe considerar lo siguiente:

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 (Provisiones, Gratificaciones a trabajadores) y IX (Reservas para Indemnizaciones y Antigüedad del Personal) del artículo 32 de la citada ley y la

Participación a los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas 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.

Tomando el Resultado Fiscal mencionado anteriormente y datos adicionales se tiene que:

(-)	Resultado Fiscal Consolidado del Ejercicio	44,176,559.00
(-)	Impuesto Sobre la Renta del Ejercicio	6,532,160.00
(-)	Partidas No Deducibles	1,565,250.00
(-)	PTU de Controladora	1,556,890.00
(-)	PTU de Controladas	589,859.23
(=)	Utilidad Fiscal Neta del Ejercicio	33,932,399.77

3.3.2.2. Ingresos Por Dividendos

La Ley del Impuesto Sobre la Renta en su artículo 69, fracción segunda nos dice lo siguiente:

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 LISR 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.

Lo anterior, se explica con un ejemplo muy sencillo: supóngase que la Utilidad Fiscal Neta Consolidada tiene un saldo al inicio del ejercicio de \$1, 000,000.00 y que la controladora percibió dividendos de \$200,000.00 de una sociedad controlada "B" que forma parte del grupo que consolida y de otra empresa denominada "E" , misma que es ajena al grupo y de la cual percibe dividendos por

\$100,000.00 y por los cuales se pago el impuesto el impuesto de acuerdo a lo establecido el artículo 11 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Adicionalmente, la Sociedad Controlada “C” en donde la controladora tiene una participación accionaria del 80% recibió \$200,000.00 de dividendos de una empresa “D” que tampoco pertenece al grupo, mismos que provenían del saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta de la misma empresa.

Con los datos anteriores procederemos a determinar el saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada.

Saldo al inicio del ejercicio	\$1, 000,000.00
--------------------------------------	------------------------

Dividendos percibidos por la Sociedad Controladora:

De empresa “B”	\$200,000.00 (No aplica)	0
De empresa “E”	\$100,000.00	100,000.00

Dividendos percibidos por la Sociedad Controlada “C”:

De empresa “D”	\$200,000.00 x 80% (PC)	160,000.00
----------------	-------------------------	------------

Saldo después de dividendos percibidos	\$1, 260,000.00
---	------------------------

3.3.2.3 Ingresos, Dividendos o Utilidades Sujetos a Regímenes Fiscales Preferentes.

El artículo 69 en su fracción IV nos menciona lo siguiente:

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 a que éstos corresponda.

Esta disposición tiene su razón de ser por lo dispuesto en el último párrafo del artículo 68 de la ley, que textualmente establece “cuando la Sociedad Controladora o las Sociedades Controladas tengan inversiones a que se refiere el artículo 212 de la ley del Impuesto Sobre la Renta, 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 la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como dichos ingresos procedentes de países con regímenes fiscales preferentes son sujetos a un régimen cedular, esto es, no se acumulan en el ejercicio a los demás ingresos obtenidos por la sociedad controladora y controladas, y se paga el impuesto sobre el ingreso gravable, Utilidad Fiscal o el Resultado Fiscal determinado por dichos ingresos en el mismo ejercicio en que se generan, no se considerarán en la determinación del Resultado Fiscal Consolidado.

Es por ello que para que los ingresos, dividendos o utilidades que provengan de dichos países, percibidos, ya sea, por la controladora o por las controladas, no vuelvan a pagar el impuesto, se suman a la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada en la participación consolidable.

La disposición señala que los ingresos, dividendos o utilidades que se perciban de dichos países se suman a la cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

3.4 Costo De Las Acciones Enajenadas

En este tema examinaremos que es, como se determina y cuales son las aplicaciones de las acciones enajenadas.

3.4.1 Concepto

Dicho término está relacionado con el tema de los ingresos por la enajenación de acciones que establece el Impuesto Sobre la Renta en su Capítulo I del Título II.

Este tipo de ingresos se generan cuando surge una operación de compra-venta de acciones dentro de una entidad económica que obviamente, es causada cuando un socio o accionista de una empresa decide poner a la venta parte de sus acciones.

Existen dos formas de enajenar acciones:

- A) Sin Dictamen, este genera la obligación de retener un 20% sobre la utilidad o ganancia de la venta de las acciones, misma que tendrá el carácter de pago de impuesto definitivo y será obligatorio presentarse como declaración en el momento en que se genere.

- B) Con Dictamen, el impuesto se determinará de acuerdo al resultado que arroje la venta sea utilidad o pérdida.

El procedimiento que se utiliza y establece el artículo 25 del Impuesto Sobre la Renta para determinar la utilidad o pérdida de una enajenación de acciones es como se muestra en el siguiente listado:

1. Actualización del costo comprobado de adquisición
2. Determinación de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, actualización y aplicación
3. Determinación de las pérdidas fiscales actualizadas y aplicadas
4. Determinación de la pérdida fiscal del artículo 88 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta cuarto Párrafo.
5. Determinación de los reembolsos actualizados y aplicados
6. Determinación del Monto Original Ajustado
7. Determinación de la Utilidad o Pérdida de la enajenación de acciones.

3.4.2 Determinación

El artículo 73 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta nos dice lo siguiente:

“La Sociedad Controladora que enajene el total o parte de las acciones de alguna de sus sociedades controladas, determinará el costo promedio por acción de dichas acciones de conformidad con los artículos 24 y 25 de la Ley de Impuesto Sobre la Renta de costo promedio por acción de las acciones que enajene determinado conforme a este párrafo, disminuirá los dividendos actualizados pagados por la sociedad controlada por los que se hubiera pagado el impuesto en los términos del primer párrafo del artículo 11 de esta ley de no haber consolidado fiscalmente, multiplicados por el factor de 1.3889, en la proporción que corresponda a dichas acciones. Dichos dividendos se actualizarán por el ejercicio comprendido desde el mes en que se pagaron y hasta el mes en que se enajene el total o parte de las acciones de la Sociedad Controlada.

En el caso de que el resultado de multiplicar los dividendos actualizados por el factor de 1.3889 sea mayor que el costo promedio por acción de las acciones, el excedente formará parte de la ganancia. Cuando la enajenación de acciones de la Sociedad Controladora dé como resultado de la desincorporación de dicha sociedad, no se disminuirán del costo promedio por acción de las acciones que se enajenen, los dividendos actualizados multiplicados por el factor de 1.3889 a que se refiere este párrafo, y se estará a lo dispuesto en el segundo párrafo del artículo 71 de esta ley”.

El artículo 24 en su fracción I nos menciona que el costo promedio por acción se determina de la siguiente manera:

- I. El costo promedio por acción, incluirá todas las acciones que el contribuyente tenga a la fecha de la enajenación, aún cuando no enajene todas ellas. Dicho costo se obtendrá dividiendo el monto original ajustado de las acciones entre el número total de acciones que tenga el contribuyente a la fecha de la enajenación.

El Monto Original Ajustado se determina, conociendo el costo comprobado de adquisición, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta actualizada a la fecha de la enajenación, las pérdidas fiscales actualizadas y aplicadas, las pérdidas según el artículo 88 del Impuesto Sobre la Renta disminuida, actualizada y aplicada, además, de los reembolsos pagados, actualizados y aplicados.

Ejemplo:

Se tiene los siguientes datos para conocer el MOA (Monto Original Ajustado):

Costo comprobado de Adquisición	1, 836,750.00
CUFIN Actualizada a la fecha de enajenación	305,919.27
Pérdidas fiscales actualizadas y aplicadas	118,458.14
Pérdida art. 88 de LISR disminuida, act. y Aplicada	33,986.68
Reembolsos Pagados Actualizados y Aplicados	<u>52,389.00</u>
Monto Original Ajustado	1, 937,835.45

Suponiendo que el enajenante posee 3,000 acciones.

Monto Original Ajustado	1, 937,835.45
Entre:	
Número de acciones	3,000
Por:	
Costo Promedio por Acción	645.94
Por:	
Acciones enajenadas	1,500
Igual:	
Costo Promedio de Acciones enajenadas	968,910.00
Menos:	
Dividendos Actualizados	358,569.00
Por:	
Factor 1.3889	610,341.00

3.5 Ganancia Por La Enajenación De Acciones Controladas

Para determinar la ganancia en la enajenación de acciones emitidas por sociedades que tengan o hayan tenido el carácter de controladoras, los contribuyentes calcularán el costo promedio por acción de las acciones que enajenen de conformidad, con los artículos 24 y 25 de esta ley, considerando para los ejercicios en que aquellas determinaron resultado fiscal consolidado los siguientes conceptos:

- I. El saldo de la Cuenta de Utilidad Fiscal será la consolidada a que se refiere el artículo 69 de esta ley.
- II. Las Pérdidas fiscales pendientes de disminuir, serán las consolidadas.
- III. Los reembolsos y los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la Sociedad Controladora y la diferencia que deba disminuirse será la que se determine de conformidad con lo señalado en el tercer párrafo de la fracción I del artículo 69 de esta ley.
- IV. La utilidad fiscal y las pérdidas a que se refiere la fracción III del citado artículo 24 de esta ley, serán las consolidadas.

De lo anterior concluimos que el procedimiento para la determinación de la ganancia es el mismo que establece el artículo 24 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y si observamos con atención, este artículo nos remite al citado anteriormente, la diferencia se encuentra en que los términos deben considerarse consolidados.

Para tener una mayor comprensión, tenemos el siguiente ejemplo:

Una Sociedad Holding le vende a una Sociedad "X" 3,000 acciones con un valor nominal de \$500 c/u, que adquirió el 3 de enero del 2003.

La venta se realizó en un importe de \$1,800,000.00, de los registros de la empresa emisora se obtuvieron los siguientes datos adicionales:

AÑO	RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO	ISR	NO DEDUCIBLES	UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA
2004	-215,278.00			
2005	-124,825.00			
2006	85,931.00	30,076.00	160,000.00	-104,145.00
2007	840,198.00	285,667.0	25,000.00	529,531.00
2008	708,435.00	233,784.00	12,000.00	462,651.00

La operación se llevó a cabo el 9 de febrero del 2009.

Se reembolsan dividendos en el año 2005 en el mes de Marzo por una cantidad de \$150,000.00

El costo deberá incluir el total de las acciones emitidas por las empresas distribuidas de la siguiente manera:

TIPO DE ACCIONES	TOTAL DE ACCIONES	TOTAL DE ACCIONES QUE POSEE LA SOCIEDAD VENDEDORA
TIPO A	4,000	1,000
TIPO B	6,000	2,000
SUMA	10,000	3,000

ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS

CEDULA 1 ACTUALIZACION DEL COSTO COMPROBADO DE ADQUISICION										
TIPO DE ACCIONES	TOTAL DE ACCIONES	VALOR NOMINAL	ACCIONES ENAJENADAS	COSTO COMP. DE ADQUI.	FECHA DE ADQUI.	FECHA DE ENAJENACION	IIPC ENAJEN.	IIPC DE ADQUI.	F.A.	COSTO COMP. DE ADO.
"A"	4000	500.00	1000	500,000.00	03/01/2009	09/02/2009	134.367	103.32	1.3005	650,246.81
"B"	6000	500.00	2000	1,000,000.00	03/01/2009	09/02/2009	134.367	103.32	1.3005	1,300,493.61
SUMA	10000		3000							1,950,740.42

CEDULA 2 DETERMINACION DE LA CUFIN ACTUALIZADO										
										529,531.00
(X)										1.0653
(=)										564,099.55
(+)										462,651.00
(=)										1,026,750.55
(X)										1.0045
(=)										1,031,402.21
(/)										10000
(=)										103.14
(X)										3000
(=)										309,420.66

CEDULA 3 DETERMINACION DE LAS PERDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS ACTUALIZADAS Y APLICADAS									
EJERCICIO	PERDIDA DE EJERCICIO	IIPC FECHA EN QUE OCURRIO	IIPC FECHA DE OPERACION	F.A.	PERDIDA FISCAL ACTUALIZADA	TOTAL ACCIONES EMITIDAS	ACCIONES ENAJENADAS	APLIC. DE PERDIDAS ACTUALIZADAS	
2004	215,278.00	112.550	134.367	1.1938	257,008.08	10000	3000	77,102.42	
2005	124,825.00	116.3010	134.367	1.1553	144,215.10	10000	3000	43,264.53	
SUMA	340,103.00							120,366.95	

CEDULA 4 DETERMINACION DE LA PERDIDA FISCAL CONSOLIDADA ACTUALIZADA Y APLICADA DE ACUERDO AL ARTICULO 88 LISR (DISMINUIDA)								
EJERCICIO	MONTO DE PERDIDA	IIPC FECHA EN QUE OCURRIO	IIPC FECHA DE ENAJENACION	F.A.	PERDIDA ACTUALIZADA	TOTAL DE ACCIONES EMITIDAS	ACCIONES ENAJENADAS	APLIC. DE PERDIDA ACTUALIZADA
2006	104,145.00	121.015	134.367	1.1103	115,635.68	10000	3000	34,690.70

CEDULA 5 DETERMINACION DE LOS REEMBOLSOS PAGADOS POR LA CONTROLADORA ACTUALIZADOS Y APLICADOS.								
EJERCICIO EN QUE OCURRIO	MONTO DEL REEMBOLSO	IIPC DE FECHA EN QUE OCURRIO	IIPC DE FECHA DE ENAJENACION	F.A.	MONTO DE REEMBOLSO ACTUALIZADO	TOTAL DE ACCIONES EMITIDAS	ACCIONES ENAJENADAS	APLICACION DEL REEMBOLSO ACTUALIZADO
Mar-05	150,000.00	113.438	134.367	1.1845	177,674.59	10000	3000	53,302.38

CEDULA 6 DETERMINACION DEL MONTO ORIGINAL AJUSTADO									
								COSTO COMPROBADO DE ADQUISICION	1,950,740.42
(+)								CUFIN ACTUALIZADA A FEB 2008 QUE CORRESPONDE A LAS ACCIONES ENAJENADAS	309,420.66
(-)								PERDIDAS FISCALES ACTUALIZADAS Y APLICADAS	120,366.95
(-)								PERDIDA SI ARTICULO 88 LISR DISMINUIDA, ACTUALIZADA Y APLICADA	34,690.70
(-)								REEMBOLSOS PAGADOS ACTUALIZADOS Y APLICADOS	53,302.38
(=)								MONTO ORIGINAL AJUSTADO	2,051,801.05

CEDULO A 7 DETERMINACION DE LA UTILIDAD O PERDIDA EN LA ENAJENACION DE ACCIONES							
MOA	ACCIONES ENAJENADAS	COSTO PROM. X ACCION	PRECIO DE VTA X ACCION	UTIL. O PERD. X ACCION	UTIL. O PERD. TOTAL	TASA ART. 10 LISR	ISR A PAGAR
2,051,801.05	3000	683.93	600.00	83.93	251,790.00	28%	70,501.20

3.6 Dividendos Entre Sociedades que Consolidan no Provenientes de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta.

Una de las características del régimen de consolidación es darle el atributo a la Sociedad Controladora de representar al grupo como si éste fuera un solo contribuyente, de tal suerte que hasta el momento en que la controladora distribuya dividendos a sus propios accionistas sea cuando debiera pagarse el impuesto sobre los mismos.

El anterior pensamiento da origen al principio de neutralidad del régimen, en este caso por la distribución de dividendos, ya que mientras los mismos se distribuyan entre las sociedades que consolidan no debiera pagarse el impuesto.

Este principio de neutralidad en los dividendos distribuidos entre sociedades que consolidan, es recogido por la legislación fiscal al establecerse en el artículo 78 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta que a la letra dice:

“Los dividendos o utilidades, en efectivo o en bienes, que las sociedades que consolidan se paguen entre sí y que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, causarán el impuesto hasta que se enajene la totalidad o parte de las acciones de la Sociedad Controlada que los pagó, disminuya la participación accionaría en la misma, se desincorpore dicha sociedad o desconsolide el grupo.

Dichos dividendos no incrementarán los saldos de las cuentas de las sociedades que los perciban.

No se causará el impuesto en los momentos a que se refiere el primer párrafo de este artículo, cuando lo previsto en el mismo se derive de operaciones entre empresas del grupo que consolida, salvo en el caso de desincorporación causado por fusión a que se refiere el noveno párrafo del artículo 71 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.”

Acorde con lo anterior, el séptimo párrafo del artículo 64 de dicho ordenamiento, señala que el impuesto que se hubiera diferido con motivo de la Consolidación Fiscal, en este caso, el impuesto sobre dividendos distribuidos entre sociedades que consolidan, se enterará, ante las oficinas autorizadas, cuando se enajenen acciones de una sociedad controlada a personas ajenas al grupo, varíe la participación accionaría en una Sociedad Controlada o ésta se desincorpore, así como cuando se Desconsolide el grupo.

En este sentido, será la Sociedad Controladora, al subrogarse respecto a los derechos y obligaciones de las controladas, quién pague el impuesto que dichas controladas tenían la obligación de pagar al momento de distribuir los dividendos a otras sociedades del mismo grupo que consolida, que no provenían del saldo de su Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN).

CAPÍTULO IV

PAGOS PROVISIONALES Y CÁLCULO ANUAL

En este capítulo analizaremos cual es la forma de calcular los pagos provisionales de las Sociedades Controladoras y Controladas al igual que la Declaración Anual de Impuestos que tipifica la Ley del Impuesto Sobre la Renta

4.1 Concepto

Los pagos provisionales son las cantidades que deben de pagar los contribuyentes a cuenta del Impuesto Sobre la Renta Anual. Todas las personas morales están obligadas a realizar dichos pagos a más tardar el día 17 del mes inmediato posterior a aquel al que corresponda el pago, de acuerdo al Artículo 14 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

4.1.1 De Sociedades Controladas

Dentro de esta sección explicaremos la forma en la que se determinan los pagos provisionales de impuesto sobre la renta de forma individual de las Sociedades Controladas así como la determinación del importe que se le debe entregar a la Sociedad Controladora y la parte que se tendrá que enterar al Servicio de Administración Tributaria

4.1.2 De Sociedades Controladoras

Observaremos la forma en la que se determinan los pagos provisionales de las Sociedades Controladoras, cabe mencionar que de acuerdo al porcentaje de participación las Sociedades Controladas deberán entregar a la controladora el importe y la diferencia al Servicio de Administración Tributaria, la controladora al determinar el importe del pago provisional consolidado considerará esos importes que la controladora le proporcionó y el diferencial tendrá que ser pagado por esta.

4.2 Determinación

Examinaremos cada calculo de ambas sociedades y como se consolidan para generar el pago provisional y anual.

4.2.1 De Sociedades Controladas

El cálculo para las Sociedades Controladas se determinara como sigue:

	Ingresos Nominales desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes del que se trató el pago
Por:	Coeficiente de utilidad
Igual	Utilidad fiscal estimada
Menos:	Pérdida fiscal de ejercicios anteriores pendiente de aplicar
Por:	Tasa de Impuesto
Igual	Pago provisional causado de forma individual
Menos:	Retenciones de Impuesto Sobre la Renta
Igual	Impuesto sobre la renta a pagar

Para mejor comprensión de lo expuesto en los párrafos anteriores incluimos el siguiente ejemplo:

EMPRESA A, S.A. DE C.V.
 Determinación de pago provisional individual
 Impuesto Sobre la Renta

Ingresos Nominales		
Ventas		2,170,804
	Total de Ingresos Nominales	2,170,804
	Coefficiente de Utilidad	0.0914
	Utilidad Fiscal Estimada	198,515
Inventario acumulable 2004		11,238,322
	Resultado Fiscal	11,436,837
Tasa de Impuesto		28%
	Impuesto Calculado	3,202,314
I.S.R. Retenido en el Extranjero		-
I.S.R. Sobre Inversiones		52,929
IDE		22,932
	Impuesto a Cargo	3,126,453
Pagos Provisionales Anteriores		500,000
Pago Provisional del Mes		2,626,453

4.2.2 De Sociedades Controladoras

De acuerdo al Artículo 77 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, la Controladora deberá efectuar los pagos provisionales consolidados, considerando los ingresos nominales consolidados, que se determinarán sumando los ingresos nominales de la controladora y las controladas, en proporción a la participación accionaria directa o indirecta que tuvieron en las controladas al cierre del ejercicio inmediato anterior.

Deberá aplicarse un Coeficiente de Utilidad Consolidado, multiplicarlo por la tasa señalada en la Ley del Impuesto sobre la Renta, restando los pagos provisionales

efectuados con anterioridad así como las retenciones de Impuesto Sobre la Renta para obtener el pago provisional consolidado

Para efectos de los pagos provisionales consolidados, sólo podrán disminuirse las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores pendientes de amortizar. En ningún caso podrán restarse las pérdidas individuales de la controladora o de las controladas anteriores a la consolidación.

El esquema para la determinación de los pagos provisionales consolidados, se enuncia a continuación, mediante un ejemplo para su mayor comprensión

EJEMPLO, S.A. DE C.V.
DETERMINACION DEL PAGO PROVISIONAL CONSOLIDADO

Compañía	Participación Accionaria Consolidable	Participación No Consolidable	Total %	Ingresos Nominales	Ingresos en participación Consolidable
Empresa "A"	1.00000	-	100%	2,170,804	2,170,804
Empresa "B"	0.75000	0.250000	100%	100,000	75,000
Empresa "C"	1.00000	-	100%	50,000	50,000
Empresa "D"	0.99998	0.000020	100%	30,000	29,999
Honding (Controladora)	1.000000	-	100%	10,000,000	10,000,000
Total Consolidado					12,325,803
Por					
Coefficiente consolidado					0.0888
Utilidad Fiscal Consolidada (Base para pago provisional)					1,094,531
Por					
Tasa de Impuesto					28%
Igual					
Impuesto consolidado					306,469
menos					
Pagos provisionales consolidados anteriores					100,000
menos					
Impuesto Sobre la Renta retenido					0
Igual					
Saldo a cargo (favor)					206,469

4.2.2.1 Determinación del Coeficiente de Utilidad Consolidado

Se obtendrá considerando la Utilidad Fiscal de cada una de las Controladas y eliminando el efecto de la deducción inmediata y dividiendo el resultado entre los ingresos nominales consolidados del mismo período, multiplicándolo por el porcentaje de participación consolidable para así obtener los ingresos nominales

por participación en consolidación, la suma de estos se dividirá entre la Utilidad Fiscal Consolidada como sigue:

Holding Ejemplo. S.A. C.V.					
Determinacion del coeficiente de utilidad consolidado.					
CONCEPTO	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	TOTAL
Utilidad fiscal	217,147,213	791,055	2,794,478	3,550,650	224,283,396
Deducción inmediata	0	0	0	0	0
Utilidad fiscal para coeficiente	217,147,213	791,055	2,794,478	3,550,650	224,283,396
Ingresos acumulables.	1,469,736,461	6,945,632	42,583,664	131,756,275	1,651,022,032
Ajuste anual por inflación acumulable.	0			0	0
Ingresos nominales.	1,469,736,461	6,945,632	42,583,664	131,756,275	1,651,022,032
Coeficiente de utilidad.	0.1477	0.1139	0.0656	0.0269	0
Participación consolidable.	100%	75.000%	100%	99.998%	
Ingresos nominales a part. cons.	1,469,736,461	5,209,224	42,583,664	131,753,640	1,649,282,989
Utilidad fiscal consolidada					146,488,706
Coeficiente de utilidad consolidado.					0.0888

4.2.2.2 Acreditamiento de la Participación Consolidable

Por disposición transitoria se estableció que durante los ejercicios 1999 y 2000, la controladora adicionalmente deberá presentar pagos provisionales consolidados considerando sus ingresos y los de todas las controladas en la participación consolidable, pudiendo acreditar contra el pago consolidado los individuales en la participación consolidable. Esta disposición resulta poco favorable al régimen de consolidación, pues genera una alta probabilidad de que la controladora no cuente con el flujo de efectivo necesario para cubrir el excedente que en su caso represente el pago consolidado, puesto que las controladas entregaron los recursos directamente a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público de acuerdo a lo dispuesto en el Artículo 76 fracción II de la Ley del impuesto sobre la Renta “Del impuesto que resulte en cada uno de los pagos provisionales, entregarán a la Sociedad Controladora el que corresponda a la participación consolidable en el

periodo de que se trate. Las Sociedades Controladas enterarán ante las oficinas autorizadas la cantidad que se obtenga de disminuir al impuesto que resultó en los términos de este párrafo el que entregaron a la Sociedad Controladora” lo anterior se ejemplifica en el ejercicio que se muestra a continuación:

EJEMPLO, S.A. de C.V.
 Determinación de pago provisional a pagar a Holding y SAT
 Impuesto Sobre la Renta

Ingresos Nominales		EMPRESA	EMPRESA "B"
	Total de Ingresos Nominales	2,170,804	100,000
	Coefficiente de Utilidad	0.0914	0.8976
	Utilidad Fiscal Estimada	198,515	89,760
	Inventario acumulable 2004	11,238,322	-
	Resultado Fiscal	11,436,837	89,760
	Tasa de Impuesto	28%	28%
	Impuesto Calculado	3,202,314	25,133
	I.S.R. Sobre Inversiones	52,929	-
	IDE	22,932	4,000
	Impuesto a Cargo	3,126,453	21,133
	Pagos Provisionales Anteriores	500,000	12,000
	Pago Provisional del Mes	2,626,453	9,133
	Porcentaje de participación consolidable	100%	75.0000%
	Impuesto sobre la renta a pagar a Holding	2,626,453	6,850
	Impuesto sobre la renta a pagar a pagar al Servicio de Administración tributaria	-	2,283

4.3. Cálculo Anual de Impuesto Sobre La Renta en las Sociedades Controladas

Dentro de este capítulo revisaremos el cálculo anual de las Sociedades Controladas con el fin de entender cómo se determina y cuáles son las partidas que se deben de considerar para el cálculo y determinación del resultado del ejercicio.

4.3.1 Concepto

El Artículo 10 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta establece *“Se obtendrá la utilidad fiscal disminuyendo de la totalidad de los ingresos acumulables obtenidos en el ejercicio, las deducciones autorizadas por este Título. Al resultado obtenido se le disminuirá, en su caso, la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas pagada en el ejercicio, en los términos del artículo 123 de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos. A la utilidad fiscal del ejercicio se le disminuirán, en su caso, las pérdidas fiscales pendientes de aplicar de ejercicios anteriores.”*

Derivado de la existencia de las Normas de información Financiera que nos indican el registro y tratamiento que debemos considerar en el registro de las operaciones contables puede existir un diferimiento en cuanto al reconocimiento de Ingresos y gastos conforme a las Normas de Información Financiera y las disposiciones Fiscales Vigentes.

4.3.2 Determinación

Tomando como referencia todo lo anterior llegamos a lo que es la conciliación Contable Fiscal, encontraremos con los resultados financieros en incluso nuestra declaración anual nos pide el estado de resultados tal como se obtiene en bases contables, o sea aplicando Normas de Información Financiera, e inmediatamente nos pide la Conciliación Contable-Fiscal.

Es muy importante analizar los factores o conceptos que son diferentes entre la contabilidad financiera y fiscal, ya que derivado de estas diferencias dan origen a la conciliación contable y fiscal los elementos más importantes para la determinación del impuesto sobre la renta de forma anual son los siguientes:

- Utilidad Neta

Esta Utilidad proviene del estado de resultados al cierre del ejercicio, esta utilidad está calculada bajo Normas de información Financiera y es dentro de este concepto en donde se encuentran incluidos conceptos contables y fiscales.

- Ingresos contables e ingresos fiscales no contables

Una de las diferencias más usuales entre la diferencia de los ingresos contables y fiscales se debe que la acumulación de los ingresos generalmente es diferente de forma contable que fiscal contablemente el reconocimiento de ingresos se da cuando se ha hecho la transferencia de la responsabilidad de los bienes y fiscalmente de acuerdo al Art 18 se establece que *“la Enajenación de bienes o prestación de servicios, cuando se dé cualquiera de los siguientes supuestos, el que ocurra primero”*

- a) Se expida el comprobante que ampare el precio o la contraprestación pactada.*
- b) Se envíe o entregue materialmente el bien o cuando se preste el servicio.*
- c) Se cobre o sea exigible total o parcialmente el precio o la contraprestación pactada, aún cuando provenga de anticipos.*

Otra de las principales diferencias que encontramos dentro del reconocimiento de ingresos se encuentra en la determinación de la ganancia de Activo Fijo de acuerdo a lo establecido en Normas de información Financiera y lo que indica la Ley del Impuesto Sobre la Renta ya que fiscalmente la depreciación de estos activos debe de tener una actualización que difiere con la determinación contable. Fiscalmente no se consideran ingresos acumulables los resultados obtenidos en la participación de compañías subsidiarias ya que estas ya fueron sujetas a Cálculos de Impuesto Sobre la Renta.

- Deducciones contables no fiscales y deducciones fiscales no contables

En la determinación de las deducciones autorizadas en algunos casos también se pueden tener diferencias entre las deducciones autorizadas y las deducciones que se permiten dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en el Artículo 29 *“Los contribuyentes podrán efectuar algunas de estas son:*

Las devoluciones que se reciban o los descuentos o bonificaciones que se hagan en el ejercicio.

El costo de lo vendido, los gastos netos de descuentos, bonificaciones o devoluciones, las inversiones, los créditos incobrables y las pérdidas por caso fortuito, fuerza mayor o por enajenación de bienes distintos a los que se refiere el primer párrafo de la fracción II de este artículo, las aportaciones efectuadas para la creación o incremento de reservas para fondos de pensiones o jubilaciones del personal, complementarias a las que establece la Ley del Seguro Social, y de primas de antigüedad constituidas en los términos de esta Ley, las cuotas pagadas por los patrones al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluso cuando éstas sean a cargo de los trabajadores, los intereses devengados a cargo en el ejercicio, sin ajuste alguno.

En el caso de los intereses moratorios, a partir del cuarto mes se deducirán únicamente los efectivamente pagados. Para estos efectos, se considera que los pagos por intereses moratorios que se realicen con posterioridad al tercer mes siguiente a aquél en el que se incurrió en mora cubren, en primer término, los intereses moratorios devengados en los tres meses siguientes a aquél en el que se incurrió en mora, hasta que el monto pagado exceda al monto de los intereses moratorios devengados deducidos correspondientes al último periodo citado, el ajuste anual por inflación que resulte deducible en los términos del artículo 46 de esta Ley, los anticipos y los rendimientos que paguen las Sociedades Cooperativas de producción, así como los anticipos que entreguen las Sociedades

y Asociaciones Civiles a sus miembros, cuando los distribuyan en los términos de la fracción II del artículo 110 de dicha Ley.

Respecto a la deducción de inversiones esta puede variar ya que financieramente no hay tasas que delimiten el porcentaje aplicable para determinar la depreciación mientras que dentro de la Ley del Impuesto Sobre la Renta si se encuentra estipulada dentro del Artículo 37 y hasta el 42 de la mencionada Ley.

Otro de los gastos que podría marcar la diferencia entre los ingresos contables y los fiscales es el método de valuación de los inventarios, que esta se encuentra dentro de la determinación del costo de ventas, fiscal y los inventarios deberán estar valuados conforme a lo establecido en la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Los gastos no deducibles no se considerarán dentro de los gastos permitidos de ser deducibles para efectos del Impuesto Sobre la Renta, ya que contablemente se consideran dentro de la utilidad aun cuando se tiene identificados que no corresponden a gastos que reúnen requisitos fiscales

- Utilidad fiscal

Esta se determinará sumando a la utilidad neta los ingresos fiscales no contables y las deducciones contables no fiscales y de restar las deducciones contables no fiscales y los ingresos contables no fiscales. A esta Utilidad Fiscal se le restarán las pérdidas de ejercicios anteriores y obtendremos el Resultado Fiscal, al cual se le aplicará la tasa correspondiente

Ejemplo:

Empresa "A", S.A. de C.V.			
Conciliación contable fiscal diciembre 2008			
		BASE I.S.R.	
	UTILIDAD CONTABLE (PERDIDA) neta		- 916,350
MAS	INGRESOS FISCALES NO CONTABLES		-
	Ajuste anual por inflación acumulable	-	
	Ganancia en venta de auto	-	
	Perdida en cambio fiscal no realizada	-	
	Ganancia por fluctuación cambiaria	-	
	Ganancia en venta de activo (AUTO GERENTES)	-	
MAS	DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES		29,756,573
	Partida no deducibles	799,683	
	Obligaciones laborables D3	18,388,609	
	sueldos por pagar	84,587	
	Otras provisiones	8,884,290	
	PTU 2008	1,599,404	
MENOS	INGRESOS CONTABLES NO FISCALES		11,766,335
	Aplicación otras provisiones	11,766,335	
MENOS	DEDUCCIONES FISCALES		6,262,282
	Ajuste anual por inflación deducible	4,724,395	
	PTU DEDUCIBLE 2007 pagada en 2008	1,537,887	
	Utilidad fiscal (Perdida)		10,811,605
MENOS	PERDIDA DE EJERCICIOS ANTERIORES ACTUALIZADA		-
	RESULTADO FISCAL		10,811,605
	TASA APLICABLE		28%
	IMPUESTO A CARGO O A FAVOR		3,027,249

4.4. Cálculo Anual del Impuesto Sobre la Renta en las Sociedades

Controladoras

El estudio de este capítulo es trascendente ya que dentro de este capítulo es en donde veremos el efecto de la consolidación y de lo que hemos expuesto en capítulos anteriores derivado de que para llegar a este punto las Sociedades Controladoras debieron determinar el resultado del ejercicio y son las cifras finales en base a las cuales la compañía controladora pagará el Impuesto Consolidado que resulte de acuerdo a la determinación que a continuación se enlista.

4.4.1. Concepto

El pago Anual en Consolidación Anual es el que corresponde a la agrupación, en la proporción que represente la Participación Consolidable, los resultados generados por cada una de las compañías y las partidas especiales comprendidas en la Ley del Impuesto Sobre la Renta.

Como ya lo hemos mencionado, la Participación Consolidable es la participación accionaria que la Sociedad Controladora tiene en el Capital Social de una Sociedad Controlada durante el ejercicio fiscal por el cual se determina el resultado fiscal consolidado, ya sea en forma directa o indirecta. Es importante mencionar que actualmente se permite consolidar al 100%, las empresas controladas deberán entregar el impuesto causado de forma individual respecto al porcentaje de participación, el resto a la sociedad controladora, la cual, dependiendo del Resultado Consolidado, utiliza esos recursos para enterar el impuesto determinado.

4.4.2 Determinación

La Sociedad Controladora para determinar su Resultado Fiscal Consolidado o Pérdida Fiscal Consolidada procederá como sigue:

- Sumará las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondientes a las sociedades controladas, de acuerdo al porcentaje de participación accionaria.
- Restará las pérdidas fiscales del ejercicio en que hayan incurrido las Sociedades Controladas, sin la actualización a que se refiere el artículo 61 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 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 ley del impuesto sobre la renta, 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 párrafo.

- 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.
- Restará el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las 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 la Sociedad Controladora, siempre que se cumplan con los requisitos señalados en la fracción XVII, incisos a), b), c) y d) del artículo 32 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Las pérdidas provenientes de la enajenación de acciones por la sociedad controladora emitidas por sociedades que no sean Sociedades Controladas, únicamente se disminuirán de las utilidades que por el mismo concepto obtenga la sociedad controladora provenientes de acciones emitidas por Sociedades no Controladas, cumpliendo con lo establecido en la fracción XVII del artículo 32 de esta Ley.
- En ningún caso la Sociedad Controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

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%.

En ningún caso la Sociedad Controladora integrará dentro de la determinación de su utilidad fiscal o pérdida fiscal, según sea el caso, las pérdidas referidas en los párrafos anteriores.

Los conceptos mencionados en los puntos anteriores de esta fracción, se sumarán o se restarán en la Participación Consolidable.

A partir de 1999, se debe ajustar el Resultado Fiscal Consolidado para eliminar el beneficio que en su momento se obtuvo al amortizar la pérdida de una controlada, cuando dicha pérdida hubiera expirado para la controlada sin ser amortizada. Para esta eliminación, las pérdidas se actualizarán hasta el último mes del ejercicio en que se lleve a cabo el ajuste, lo cual resulta criticable pues al amortizar la pérdida para la determinación del resultado fiscal consolidado, la misma se actualizó hasta el último mes de la primera mitad.

También en relación con el párrafo anterior y como consecuencia de la clasificación de controladoras incorporada mediante la reforma de 1999, la ley dispone que en caso de que la pérdida hubiera sido generada por la controladora, ésta no deberá ser adicionada si se generó por sus actividades como tenedora de acciones. A pesar de que la propia ley indica que a través de la Resolución Miscelánea Fiscal se deberán dictar las reglas para la determinación de la pérdida, en dicha resolución no se establece ningún procedimiento para su determinación.

Dentro de los lineamientos que nos marca la Ley del Impuesto Sobre la Renta resulta un poco confuso el entendimiento de forma práctica por lo que a continuación se ejemplifica:

HOLDING EJEMPLO, S.A. DE C.V.					
DETERMINACIÓN DEL RESULTADO CONSOLIDADO AL 31 DE DICIEMBRE 2008					
	"A"	"B"	"C"	"D"	TOTAL
Utilidad (perdida) fiscal a diciembre 2008	10,811,605	881,626	21,011,210	2,776,340	-
% de participacion accionaria	100%	100%	100%	100%	
% de participacion consolidable	100%	75%	100%	100%	
Utilidad (perdida) en partic.consolid.	10,811,605	661,220	21,010,790	2,776,340	28,384,835
Utilidad fiscal consolidada en part.cons.	10,811,605	661,220	21,010,790	2,776,340	28,384,835
Perdidas fiscales consolidadas de					
Ejercicios anteriores					-
Tasa	28%	28%	28%	28%	28,384,835
Resultado fiscal consolidado	3,027,249	185,141	5,883,021	777,375	7,947,754
Total de impuesto causado	3,027,249	185,141	5,883,021	777,375	7,947,754
Pagos provisionales consolidados					67,204,341
Impuesto sobre la renta a cargo a (favor)	3,027,249	185,141	5,883,021	777,375	59,256,587
Impuesto sobre la renta retenido bancos	-	-	-	-	529,298
Impuesto sobre la renta a cargo a (favor)	3,027,249	185,141	5,883,021	777,375	59,785,885

Esta situación se describe mejor dentro del caso práctico que se encuentra dentro del Capítulo 5.

4.5. Pagos Provisionales de Impuesto Empresarial a Tasa Única en las Sociedades Controladas

Dentro de este capítulo se analizará la forma en la que se debe realizar el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única así como los créditos que se indican en la ley mencionada y adicionales que fueron publicados en el Decreto que al aplicarlos disminuye la base del impuesto antes mencionado.

4.5.1 Concepto

Los contribuyentes efectuarán pagos provisionales mensuales a cuenta del Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio, mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración de los pagos provisionales del impuesto sobre la renta.

4.5.2 Determinación

La determinación del pago respecto a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única El pago provisional se determinará restando de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, las deducciones autorizadas correspondientes al mismo período.

Al resultado que se obtenga conforme al párrafo anterior, se le aplicará la tasa establecida en el artículo 1° de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Se restaran los créditos fiscales determinados que pueden ser los siguientes:

- Crédito Fiscal (Artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única).

“Cuando el monto de las deducciones autorizadas por la del Ley Impuesto Empresarial a Tasa Única sea mayor a los ingresos gravados por la misma percibidos en el ejercicio, los contribuyentes tendrán derecho a un crédito fiscal por el monto que resulte de aplicar la tasa establecida en el artículo 1 de la misma a la diferencia entre las deducciones autorizadas por la ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única y los ingresos percibidos en el ejercicio, así como contra los pagos provisionales en los términos del artículo 10 de la misma, en los diez ejercicios siguientes hasta agotarlo.

El crédito fiscal que se determine en los términos del párrafo anterior se podrá acreditar por el contribuyente contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio. Para los efectos de este artículo, el monto del crédito fiscal determinado en un ejercicio se actualizará multiplicándolo por el factor de actualización correspondiente al periodo comprendido desde el último mes de la primera mitad del ejercicio en el que se determinó el crédito fiscal y hasta el último mes del mismo ejercicio”

Ejemplo:

Crédito Fiscal	
	Ingresos
Menos	Deducciones
Igual	Base del impuesto negativa
Por	Tasa aplicable de IMPUESTO EMPRESARIAL TASA ÚNICA
Igual	Crédito fiscal histórico

- Crédito fiscal por inversiones nuevas de 1998 a 2007 (Art. Sexto Transitorio ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única)

Por las inversiones adquiridas del 1 de enero de 1998 y hasta el 31 de diciembre de 2007 que en los términos de Impuesto Empresarial a Tasa Única sean deducibles, podrán aplicar un crédito contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única conforme a lo siguiente:

El saldo pendiente de deducir que en los términos de la Ley del Impuesto Sobre la Renta tengan al 1 de enero de 2008.

El saldo pendiente de deducir se deberá actualizar Diciembre de 2007 entre el mes en el que se adquirió el bien, el monto obtenido se multiplicara por el factor de .0175 y el resultado obtenido se acreditará en un 5% en cada ejercicio fiscal durante diez ejercicios a partir del 2008, se podrá acreditar la doceava parte multiplicada por el numero de meses desde el inicio del ejercicio y hasta el mes que corresponda el pago.

Crédito fiscal por inversiones nuevas de 1998 a 2007	
	Saldo pendiente de deducir de inversiones (1998- Agosto 2007)
Por:	5% De acreditamiento del ejercicio
Igual:	Crédito fiscal del ejercicio 2008
Por:	Factor de Actualización
Igual:	Crédito fiscal de inversiones actualizado
Por:	Factor de acreditamiento del ejercicio*
Igual:	Crédito fiscal de inversiones

- Deducción adicional

Deducción adicional	
	Inversiones adquiridas y pagadas (Sep.-Dic. 2007)
Entre:	Numero de ejercicios (3)
Igual:	Crédito fiscal de deducción adicional del ejercicio 2008
Por:	Factor de Actualización
Igual:	Crédito fiscal de de deducción adicional actualizado
Por:	Factor de acreditamiento del ejercicio
	Crédito fiscal de inversiones

- Acreditamiento de sueldos y salarios Regla 1.4.10 (Resolución miscelánea 2008).

“En el caso del cálculo del crédito por salarios y aportaciones de seguridad social pagados, los contribuyentes considerarán el monto del salario mínimo general que efectivamente paguen a sus trabajadores, en el ejercicio o periodo, según se trate”

“Tratándose de los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado por los que no se pague el Impuesto Sobre la Renta en los términos del artículo 109 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta, los mismos no se incluirán, hasta por el monto exento, en el cálculo del crédito a que se refieren los artículos 8, penúltimo párrafo y 10, penúltimo párrafo de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única

Crédito por sueldos y salarios	
	Total percepciones efectivamente pagadas
Menos:	Exentos
Igual:	Monto pagado por concepto de sueldos
Por:	Factor aplicable al ejercicio
Igual	Acreditamiento por salarios

Crédito por aportaciones de seguridad social	
Mas:	Sar
Mas:	Infonavit
Mas:	Total aportaciones de seguridad social
Por:	Factor aplicable al ejercicio
Igual	Acreditamiento aportaciones de seguridad social

- Crédito por Inventarios (Decreto)

Se otorga un estímulo fiscal por el inventario de materias primas productos semiterminados, productos terminados o mercancías que tengan al 31 de diciembre de 2007.

El importe del inventario al 31 de diciembre de 2007, se multiplicará por el factor de 0.175 y el resultado se acreditará en un 6% en los siguientes 10 ejercicios a partir de 2008.

Crédito por inventarios	
	Inventario al 31 de Diciembre de 2007
Por	Factor de acreditamiento para 2008
Igual	Inventario deducible
Por	porcentaje de acreditamiento del ejercicio 6%
Igual	Inventario deducible por ejercicio
Por	Factor
Igual	Crédito fiscal de inventarios actualizado

- Crédito por pérdidas fiscales (decreto 5 noviembre 2007).

Se otorga un estímulo fiscal a los contribuyentes que tengan pérdidas fiscales pendientes de disminuir generadas en los ejercicios fiscales 2005, 2006 y 2007 por las erogaciones en activo fijo y que se haya optado por realizar la deducción inmediata del Art. 220 Impuesto Sobre la Renta.

Compararan la suma de la deducción inmediata ajustada de inversiones, la deducción ajustada de inversiones del Art. 136 y la deducción de los terrenos a que se refiere el artículo del Art. 225 Impuesto Sobre la Renta contra el monto de las pérdidas fiscales en cada uno de los ejercicios.

El monto que resulte menor, se actualizará por el factor obtenido desde el primer mes de la segunda mitad del ejercicio en que se obtuvo la pérdida y hasta el mes de diciembre de 2007, disminuyendo los montos ajustados de las pérdidas fiscales aplicadas en 2006 y 2007.

De acuerdo a lo mencionado de los créditos fiscales aplicables a la determinación del impuesto el esquema general de pago se compone de la siguiente forma:

Esquema general Impuesto Empresarial a Tasa Única	
	Ingresos acumulables
Menos:	Deducciones autorizadas
Igual:	Base del impuesto
Por.	Tasa
igual	Impuesto empresarial a tasa única
Menos:	Crédito fiscal (deducciones mayores a los ingresos)
	Crédito por salarios y aportaciones de seguridad
	Crédito por inversiones realizadas (98-07)
	Crédito por inversiones realizadas (adicional)
	Crédito por inventarios
	Impuesto Sobre la Renta del ejercicio (efectivamente pagado)
	Pagos provisionales del Impuesto Empresarial Tasa Única
	Impuesto Sobre la Renta pagado en el extranjero
Igual:	Impuesto empresarial a tasa única a pagar

Contra el pago provisional del Impuesto Empresarial a Tasa Única determinado, se podrán acreditar los pagos provisionales del citado impuesto del mismo ejercicio efectivamente pagados con anterioridad. El impuesto que resulte después de efectuar los acreditamientos a que se refiere este párrafo, será el pago provisional del impuesto empresarial a tasa única a pagar conforme a la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Se restará el pago provisional del Impuesto Sobre la Renta propio por acreditar a que se refiere este artículo, será el efectivamente pagado, en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta, así como el que le hubieren efectivamente retenido como pago provisional en los términos de las disposiciones fiscales. No se considera efectivamente pagado el impuesto sobre la renta que se hubiera cubierto con acreditamientos o reducciones establecidas en los términos de las disposiciones fiscales, con excepción del acreditamiento del impuesto a los depósitos en efectivo o cuando el pago se hubiera efectuado mediante compensación en los términos del artículo 23 del Código Fiscal de la Federación.

La diferencia resultara el Impuesto Empresarial a Tasa Única a pagar.

4.6. Calculo Anual Impuesto Empresarial a Tasa Única en las Sociedades Controladas

Derivado de que el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única se realiza bajo las bases de la totalidad de los ingresos percibidos a que se refiere la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única en el periodo comprendido desde el inicio del ejercicio y hasta el último día del mes al que corresponde el pago, el cálculo anual, las diferencias únicamente se manifiestan en la actualización de los saldos de los acreditamientos, mismos que se comentaron en el punto anterior

Con el fin de que la explicación mencionada previamente tenga un soporte y para mejor comprensión de esto, a continuación se muestra el cálculo anual del Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Compañía "D", S.A. de C.V.	
Determinación del pago provisional de Diciembre 2008	
Suma de ingresos percibidos de meses anteriores del ejercicio	378,024,570
Ingresos percibidos del periodo	3,296,695
Total de ingresos percibidos	381,321,265
Ingresos por los que no se pagará el impuesto (exentos)	-
Suma de deducciones autorizadas de meses anteriores	24,774,584
Deducciones autorizadas	5,130,763
Deducción adicional por inversiones	14,752
Total de deducciones del periodo	29,920,099
Base gravable del pago provisional	351,401,166
Tasa	16.50%
Impuesto causado	57,981,192
Crédito fiscal	
Acreditamiento por sueldos y salarios gravados	27,415,724
Acreditamiento por aportaciones de seguridad social	3,892,412
Crédito fiscal por inversiones	670,070
Crédito fiscal de inventarios	64,921
Acreditamiento de pagos provisionales de ISR enterados ante las oficinas	1,641,894
Acreditamiento de pagos provisionales de ISR entregados a la controladora	1,641,894
Acreditamiento de ISR retenido	765,432
Pagos provisionales de IETU efectuados con anterioridad	1,554,728
Impuesto a cargo	20,334,118

4.7 Impuesto Empresarial a Tasa Única en la Consolidación Fiscal

Las sociedades controladas y la controladora pagarán el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio que individualmente les corresponda mediante declaración que presentarán ante las oficinas autorizadas en el mismo plazo establecido para la presentación de la declaración anual del Impuesto Sobre la Renta.

El Impuesto Empresarial a Tasa Única, será calculado de manera individual por las controladas y la controladora y no en forma consolidada como sucede para efectos del impuesto sobre la renta. De esta manera, no se podrán compensar las bases positivas del Impuesto Empresarial Tasa a Única determinadas en algunas subsidiarias contra el crédito fiscal (deducciones mayores a los ingresos) que pudiera resultar en otras empresas del grupo.

Se limitan y probablemente en algunos casos, se nulifican los beneficios de consolidar para efectos del impuesto sobre la renta las pérdidas fiscales sufridas en algunas empresas del grupo, contra las utilidades de otras subsidiarias, ya que en muchos casos el monto del Impuesto Empresarial a Tasa Única podrá resultar mayor al impuesto sobre la renta, debiendo pagar el monto del Impuesto Empresarial Tasa a Única como impuesto mínimo.

Este impuesto no permite la determinación del impuesto mediante la centralización de una base gravable que integre las utilidades o pérdidas de la unidad de negocio, es decir, de la sociedad controladora y sus controladas.

Para visualizar una manera más sencilla el efecto de los comentarios anteriores mostramos y explicamos lo siguiente:

- Acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta en consolidación, controlada con pago intereses
- Controladora sin ingresos propios y con una controlada que consolida al 100%

Ejercicio 2008

Utilidad de la controladora	\$ 0
Utilidad de la controlada	\$ 20
Ingresos	\$ 100
Deducciones (intereses)	\$ (80)

Determinación del Impuesto sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única de la sociedad controlada:

Concepto	Impuesto Sobre la Renta	Impuesto Empresarial Tasa Única
Ingresos	\$100	\$100
Deducciones (intereses)	(80)	0
Base	20	100
Tasa	28%	16.5%
Impuesto	5.6	16.5
Acreditamiento de IMPUESTO SOBRE LA RENTA		5.6
Impuesto a pagar	\$5.6	\$10.9

Determinación del Resultado Fiscal Consolidado:

Concepto	Importe
Utilidad o pérdida controladora	\$ 0
Utilidad o pérdida controlada	\$ 20
Base	\$ 20
Tasa	28%
Impuesto a pagar	\$ 5.6

Como puede observarse, el impuesto total pagado al Servicio de administración tributaria de \$16.5 (\$10.9 de Impuesto Empresarial a Tasa Única y \$5.6 de Impuesto sobre la renta consolidado), demuestra que la imposibilidad de deducir los intereses para efectos de la determinación del Impuesto empresarial a tasa única, lo cual si está permitido para el Impuesto sobre la renta, al final repercute en la carga impositiva del contribuyente, toda vez que de haber efectuado la deducción

de dichos intereses en el Impuesto Empresarial a Tasa Única, no habría Impuesto a pagar y solamente se pagaría el impuesto generado en la consolidación.

- Acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta en consolidación, controlada con pérdidas fiscales

Controladora, sin ingresos propios y con una controlada que consolida al 100% y cuenta con pérdidas fiscales antes de la consolidación

Ejercicio 2008:

Utilidad de la controladora	\$ 0
Utilidad de la controlada	\$ 100
Pérdidas fiscales	\$ (100)

Determinación del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única de la Sociedad Controlada:

Concepto	Impuesto Sobre la Renta	Impuesto Empresarial Tasa Única
Utilidad fiscal	\$100	\$100
Pérdidas fiscales	(100)	0
Base	0	100
Tasa	28%	16.5%
Impuesto	0	16.5
Acreditamiento de Impuesto Sobre la Renta	0	
Impuesto a pagar	\$0	\$16.5

Determinación del Resultado Fiscal Consolidado:

Concepto	Importe
Utilidad o pérdida controladora	\$0
Utilidad o pérdida controlada	100
Pérdidas fiscales antes de incorporación	(100)
Base	0
Tasa	28%
Impuesto a pagar	\$0

En este caso el beneficio de aprovechar las pérdidas fiscales de la sociedad controlada tanto a nivel individual como en la consolidación fiscal se limita toda vez que para efectos del Impuesto Empresarial Tasa Única no se contempla la deducción de pérdidas fiscales generadas en el Impuesto Sobre la Renta, generando pago de Impuesto Empresarial Tasa Única, al no haber Impuesto Sobre la Renta que enfrentar contra Impuesto Empresarial Tasa Única a nivel individual.

- Acreditamiento en la consolidación fiscal del crédito de deducciones mayores que los ingresos que generen las sociedades controladas de un grupo de consolidación fiscal

Controladora sin ingresos propios y dos controladas que consolidan al 100%

Controladas (individual)	Impuesto Sobre la Renta	Impuesto Empresarial aTasa Única	Impuesto Sobre la Renta a cargo
A	\$150	(100)	\$50
B	100	(200)	0
Total			\$50

Como se puede apreciar, el crédito fiscal se aplica contra el Impuesto sobre la Renta del ejercicio en que se genera, situación que no tendría mayor efecto si no se tratara de un grupo que consolida fiscalmente, sin embargo, el efecto en Consolidación Fiscal sería como se muestra a continuación:

Controladora (Impuesto Sobre la Renta consolidado)	Caso A (sin crédito)	Caso B (con crédito)
A	\$150	\$150
B	100	100
Impuesto Sobre la Renta Consolidado	\$250	\$250
Crédito fiscal Impuesto Empresaria Tasa Única	0	(200)
Impuesto Sobre la Renta consolidado a pagar	\$250	\$50

De lo anterior se desprende, que de aplicar el crédito fiscal originado por la sociedades controladas, se tendría que pagar un Impuesto Sobre la Renta de \$250 en la consolidación (Caso A), mismo que la sociedad controladora tendría que cubrir con sus propios fondos, en virtud de que no recibió flujo de sus sociedades controladas.

Como se puede apreciar el beneficio del crédito fiscal se pierde en el régimen de consolidación fiscal, toda vez que el impuesto que no se pagó a nivel individual se estaría pagando en la Consolidación Fiscal y el beneficio que tendrían las sociedades controladas que generaron el crédito fiscal sería solamente por la parte minoritaria no Consolidable.

De aplicar el crédito en la Consolidación Fiscal (Caso B), el efecto sería congruente con el impuesto individual.

En función de lo antes comentado, es recomendable que la aplicación del acreditamiento del crédito fiscal contra Impuesto Sobre la Renta del ejercicio, regulado en el artículo 11 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, se reconozca en la consolidación fiscal, de lo contrario la Sociedad Controladora o sus controladas, no obstante de tener el derecho de aplicarlo a nivel individual conforme a la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, en la consolidación fiscal se pierde el beneficio.

- Acreditamiento de pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio

De conformidad con el artículo 8 de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única, el artículo sexto transitorio y el decreto por el que se otorgan diversos beneficios fiscales en materia del Impuesto Sobre la Renta e Impuesto empresarial Tasa Única de fecha 5 de noviembre de 2007, al impuesto del ejercicio se le pueden aplicar los siguientes acreditamientos:

- a) Por deducciones mayores a los ingresos
- b) Por salarios y aportaciones de seguridad social pagados
- c) Por inversiones realizadas entre el 1998 y 2008
- d) Estímulos fiscales según decreto
- e) Impuesto Sobre la Renta propio del ejercicio
- f) Pagos provisionales del Impuesto Empresarial Tasa Única

De lo anterior se desprende, que la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única no prevé que los contribuyentes puedan acreditar contra el Impuesto Empresarial Tasa Única del ejercicio los pagos provisionales, que en su caso, hubieran efectuado del Impuesto Sobre la Renta, considerando que para efectos de este último se obtuvo pérdida fiscal o el Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fue menor al Impuesto Empresarial a Tasa Única.

Lo cual tendría el siguiente efecto:

Controlada	Pagos provisionales		Anual		Acreditamiento provisionales		Impuesto a pagar	
	ISR	IETU	ISR	IETU	ISR	IETU	Con acreditamiento	Sin acreditamiento
A	\$80	\$20	\$0	\$100	(\$80)	\$20	\$0	\$80
B	\$100	\$0	\$0	\$200	(\$100)	\$0	\$100	\$200

Como se puede apreciar, de no efectuar el acreditamiento de los pagos provisionales de Impuesto Sobre la Renta contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio se tendría mayor importe de Impuesto Empresarial a Tasa Única a pagar y saldos a favor por el monto de los citados pagos provisionales del Impuesto Sobre la Renta, lo cual afectaría la situación financiera del contribuyente en tanto no se recuperen dichos saldos a favor o se efectúe su compensación contra el Impuesto Empresarial a Tasa Única del ejercicio u otros impuestos federales.

No hay ningún beneficio dentro de la consolidación fiscal por que inclusive el impuesto sobre la renta que se acredite contra el Impuesto Empresarial Tasa Única es el que resulte del cálculo individual, en el caso de las sociedades controladas es el que le hubieran enterado a la controladora y el enterado al servicio de administración tributaria, dependiendo del porcentaje de participación Consolidable, y en el caso de la controladora es que el hubiera determinado de forma individual como si no hubiese consolidado

En base a lo anterior y respecto al tratamiento del Impuesto Empresarial a Tasa Única podríamos comentar que no se están cumpliendo con los objetivos de la consolidación ya que las principales características son:

- Reunir las utilidades y pérdidas de una entidad o unidad económica, integrada por la controladora y sus controladas, como si se tratara de una sola empresa
- Es un esquema de tributación neutral que respeta la equidad y proporcionalidad.

- Base gravable única para el pago del impuesto.
- No es un estímulo ni subsidio fiscal, ni mucho menos un mecanismo de elusión fiscal
- Permite el desarrollo empresarial por unidades de negocio

Como se puede observar, la propia Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única desconoce el régimen de consolidación fiscal, toda vez que solamente reconoce como causantes del Impuesto Empresarial a Tasa Única entes independientes y no una entidad económica que acumule los resultados de varias entidades, como sucede en el régimen de consolidación fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

4.8 Declaraciones Anuales

En esta se desarrollara la obligación más importante que tiene las Sociedades Controladas y Controladoras que es enterar al fisco sobre sus números anuales

4.8.1 Impuesto Sobre la Renta

Las sociedades controladas y controladoras, tienen la obligación de presentar sus declaraciones anuales de acuerdo a lo períodos establecidos por el Servicio de administración tributaria que son como sigue:

- Controladas dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que termine el ejercicio fiscal, de enero a marzo de 2009, de acuerdo a lo establecido en Artículos 10 penúltimo párrafo,86 fracción VI de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- Controladoras Las controladoras deberán presentar su declaración de consolidación dentro de los cuatro meses siguientes al cierre de su ejercicio. De acuerdo al Artículo 72, fracción II, Ley del Impuesto Sobre la Renta.

El formato es preestablecido por el Servicio de administración tributaria mediante un programa denominado DEM, mismo que se publica dentro de la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria, www.sat.gob.mx o también se solicita en dispositivos ópticos (CD), ante cualquier Administración de acuerdo a lo establecido en Regla II.2.15.1. de la 4ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMRMF) para 2008, publicada en el Diario Oficial de la Federación el 30 de enero de 2009.

Y será presentada vía Internet, en el programa “Documentos Electrónicos Múltiples (“DEM”) de acuerdo a lo establecido en Artículo 31 primer párrafo del Código Fiscal de la Federación (Código Fiscal de la Federación) y Regla II.2.15.1. de la 4ª Resolución de Modificaciones a la Resolución Miscelánea Fiscal (RMRMF) para 2008, publicada en el Diario Oficial de la Federación (Diario Oficial de la Federación) el 30 de enero de 2009.

Cuando no resulte impuesto a cargo la declaración se deberá presentar en el programa para presentación de Declaraciones Anuales “Documentos Electrónicos Múltiples” (**DEM 2008**) en la página de Internet del Servicio de Administración Tributaria en la dirección electrónica www.sat.gob.mx o en dispositivos, dentro del programa se solicitan y se hace mención de que no hay un impuesto a pagar. Concluida la captura debe firmarla con la Firma Electrónica Avanzada (FEA) vigente y enviar al Servicio de Administración Tributaria vía Internet la información a través de la dirección electrónica www.sat.gob.mx. El Servicio de Administración Tributaria envía, el acuse de recibo electrónico, que contiene:

- Número de operación
- Fecha de presentación
- Sello digital

Cuando resulte impuesto a pagar se deberá de presenta la declaración en el programa citado capturará los datos solicitados correspondientes a las obligaciones fiscales a que se encuentre sujeto, debiendo manifestar bajo protesta

de decir verdad que los datos asentados son ciertos. Concluida la captura debe firmarla con la FIEL vigente y enviar al Servicio de Administración Tributaria vía Internet la información a través de la dirección electrónica www.sat.gob.mx. el Servicio de Administración Tributaria enviará por la misma vía, el acuse de recibo

Además, debe ingresar a la página de Internet de las instituciones de crédito autorizadas, para efectuar su pago, debiendo capturar los datos correspondientes a los impuestos por los que se tenga cantidad a cargo, así como el número de operación y fecha de presentación contenidos en el acuse de recibo electrónico que le envía el Servicio de Administración Tributaria. Efectuará el pago de los impuestos citados mediante transferencia electrónica de fondos, manifestando bajo protesta de decir verdad que el pago que se realiza corresponde a la información de la declaración relativa al impuesto y ejercicio, previamente enviada al Servicio de Administración Tributaria. Las instituciones de crédito enviarán por la misma vía, el recibo bancario de pago de contribuciones, productos y aprovechamientos federales con sello digital generado por éstas, que permita autenticar la operación realizada y su pago.

Dentro de los datos más relevantes que se tienen que documentar en la declaración anual, se encuentran los siguientes:

- Estado de posición financiera al 31 de diciembre (balance general)
- Estado de resultados
- Conciliación contable-fiscal
- Pagos y/o declaraciones provisionales, mensuales y/o definitivos del ejercicio, regularizados
- Papeles de trabajo en los que calculó sus pagos provisionales de ISR e IA, mensuales de IVA y/o definitivos de IEPS
- En su caso, constancia de percepciones y retenciones

4.8.2 Impuesto Empresarial a Tasa Única

La declaración para efectos de cumplir con lo dispuesto dentro de la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única dentro del artículo 7, establece que la declaración anual se presentara de Enero a Marzo del ejercicio inmediato posterior al termino del ejercicio de la declaración, esta se presentara dentro del mismo formato emitido por el Servicio de administración tributaria anexa a la declaración del Impuesto Sobre la Renta, cuando no se tenga saldo a pagar o cuando se tenga saldo a pagar, se presentara y enterara en los mismos términos que la declaración del Impuesto Sobre la Renta.

Para ejemplificar lo antes mencionado enlistamos los siguientes anexos correspondientes a la declaración anual de una sociedad:

- Controladora, esta declaración se compone de 17 anexos. Que se conforman como sigue:
 1. Datos de identificación
 2. Impuesto Sobre la Renta consolidado
 3. Dividendos distribuidos
 4. Impuesto al activo consolidado
 5. Impuesto Empresarial a Tasa Única
 6. Determinación del Impuesto al Valor Agregado
 7. Determinación del Impuesto al Valor Agregado de la controladora
 8. Datos para determinar el factor de prorratio.
 9. Cifras al cierre
 10. Estado de posición financiera (balance)
 11. Estado de resultados
 12. Datos informativos del costo de venta fiscal
 13. Conciliación entre el resultado contable y fiscal
 14. Participación de los trabajadores en las utilidades
 15. Información de comercio exterior

16. Información de operaciones de comercio exterior
17. Información de operaciones de comercio exterior

Para efectos prácticos a continuación se muestran algunos anexos con el fin de ejemplificarlos;

Carátula

Dentro de este anexo únicamente, se llenan los datos generales de la compañía y del representante legal, así mismo solicita a que año corresponde la declaración y si se trata de una declaración normal o complementaria



Declaración del ejercicio Personas Morales Consolidación

DATOS DE IDENTIFICACION	
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	Holding Ejemplo, S.A de C.V.
RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL	
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN DEL REPRESENTANTE LEGAL	
APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S) DEL REPRESENTANTE LEGAL	
EJERCICIO	2008
DECLARACIÓN	Complementaria
FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INMEDIATA ANTERIOR EN CASO DE COMPLEMENTARIA	30/04/2009
NÚMERO DE OPERACIÓN DE LA DECLARACIÓN INMEDIATA ANTERIOR EN CASO DE COMPLEMENTARIA	

Determinación del Impuesto Sobre la Renta Consolidado

En este anexo se solicitan los datos para la determinación del impuesto sobre la renta consolidado, mismo que estudiamos dentro de la determinación del cálculo anual.



Declaración del ejercicio
Personas Morales Consolidación

A. IMPUESTO SOBRE LA RENTA CONSOLIDADO		Aplica
DATOS DE LA CONTROLADORA	TOTAL DE INGRESOS ACUMULABLES	16332793
	TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS	18131133
UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL ANTES DE PTU		-1798340
PORCENTAJE CORRESPONDIENTE A LA PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE (EJERCICIOS 2004 Y ANTERIORES)		.
PTU PAGADA EN EL EJERCICIO		
DATOS DE LA CONTROLADORA	UTILIDAD FISCAL	
DATOS DE LA CONTROLADORA	PÉRDIDA FISCAL	1798340
UTILIDAD FISCAL DE CONTROLADAS		129308522
PÉRDIDA FISCAL DE CONTROLADAS		881626
PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES A LA CONSOLIDACIÓN	CONTROLADAS	
	CONTROLADORA	
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	SUMAN	
	RESTAN	
POR MODIFICACIÓN EN PARTICIPACIÓN ACCIONARIA	CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	SUMAN
		RESTAN
	UTILIDADES O PÉRDIDAS FISCALES DE CONTROLADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES	SUMAN
		RESTAN
	PÉRDIDAS QUE PROVENGAN DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES CONTROLADAS	SUMAN
		RESTAN
	DIVIDENDOS NO PROVENIENTES DE CUFIN NI CUFINRE	SUMAN
		RESTAN
PÉRDIDAS QUE PROVENGAN DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES CONTROLADAS		
UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA		
PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADA		
	CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	SUMAN
		RESTAN
PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES DE CONTROLADAS Y CONTROLADORAS, SUMAN		
DESINCORPORACIÓN DE CONTROLADAS O DESCONSOLIDACIÓN	UTILIDADES	COMPARACIÓN DE CUFINES
		COMPARACIÓN DE CUFINES REINVERTIDAS
		COMPARACIÓN DE REGISTROS DE UFIN
		COMPARACIÓN DE REGISTROS DE UFIN REINVERTIDA
DIVIDENDOS NO PROVENIENTES DE CUFIN NI CUFINRE		

ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS

	SUMAN	
PÉRDIDAS QUE PROVENGAN DE LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES DE SOCIEDADES CONTROLADAS	RESTAN	
UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA		
PÉRDIDA FISCAL CONSOLIDADA		
	SUMAN	
CONCEPTOS ESPECIALES DE CONSOLIDACIÓN	RESTAN	
DESINCORPORACIÓN DE CONTROLADAS O DESCONSOLIDACIÓN		
PÉRDIDAS ACUMULABLES POR NO HABER SIDO APLICADAS DENTRO DEL PLAZO ESTABLECIDO		
PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES		
RESULTADO FISCAL CONSOLIDADO		126628556
IMPUESTO CONSOLIDADO DEL EJERCICIO		35455996

OTRAS REDUCCIONES			
ISR POR MODIFICACIÓN EN PARTICIPACIÓN ACCIONARIA	SUMA		
	RESTA		
ESTÍMULO POR PROYECTOS EN INVESTIGACIÓN Y DESARROLLO TECNOLÓGICO, REALIZADOS EN EL EJERCICIO			
ESTÍMULO POR PROYECTOS EN INVERSIÓN EN LA PRODUCCIÓN CINEMATOGRÁFICA NACIONAL			
OTROS ESTÍMULOS			
TOTAL DE ESTÍMULOS			0
		CONTROLADAS	
PAGOS PROVISIONALES EFECTIVAMENTE PAGADOS		CONTROLADORA	
		CONSOLIDADOS	67204341
		CONTROLADAS	529298
		CONTROLADORA	
IMPUESTO ACREDITABLE	RETENIDO A:	CONTROLADAS	
		CONTROLADORA	
	PAGADO EN EL EXTRANJERO	CONTROLADAS	
		CONTROLADORA	
	POR DIVIDENDOS O UTILIDADES		
	OTROS		
IMPUESTO POR INVERSIONES EN TERRITORIOS CON RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES DE LA CONTROLADORA			
IMPUESTO SOBRE INGRESOS SUJETOS A RÉGIMENES FISCALES PREFERENTES DE LA CONTROLADORA			
IMPUESTO A CARGO DEL EJERCICIO			
DIFERENCIA A FAVOR			32277643
IMPUESTO ACREDITABLE POR DEPÓSITOS EN EFECTIVO			
ISR PAGADO EN EXCESO APLICADO CONTRA EL IMPAC			
SALDO A FAVOR DEL EJERCICIO			32277643
MONTO APLICADO DEL IDE (A FAVOR) CONTRA RETENCIONES			
DIFERENCIA POR APLICAR DEL IDE			

Impuesto Empresarial a Tasa Única

Determinación

INDEMNIZACIONES POR DAÑOS Y PERJUICIOS Y PENAS CONVENCIONALES	
RESERVAS VINCULADAS CON LOS SEGUROS DE VIDA O DE PENSIONES	
PAGO DE INSTITUCIONES DE SEGUROS Y FIANZAS	7408
PREMIOS PAGADOS EN EFECTIVO	
DONATIVOS	
PÉRDIDAS POR CRÉDITOS INCOBRABLES (SISTEMA FINANCIERO)	
QUITAS, CONDONACIONES, BONIFICACIONES Y DESCUENTOS SOBRE CARTERA DE CRÉDITOS (SISTEMA FINANCIERO)	
MONTO DE LAS RESERVAS PREVENTIVAS GLOBALES	
PÉRDIDAS POR CRÉDITOS INCOBRABLES Y CASO FORTUITO O FUERZA MAYOR	
DEDUCCIÓN ADICIONAL POR INVERSIONES	62140
DEDUCCIÓN POR CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR	
OTRAS DEDUCCIONES AUTORIZADAS	1626807
TOTAL DE DEDUCCIONES AUTORIZADAS	1849573
BASE GRAVABLE	4106935
DEDUCCIONES QUE EXCEDEN A LOS INGRESOS	
DETERMINACIÓN DEL IMPUESTO EMPRESARIAL A TASA ÚNICA DE LA CONTROLADORA	
BASE GRAVABLE	4106935
IMPUESTO CAUSADO	677644
CRÉDITO FISCAL POR DEDUCCIONES MAYORES A LOS INGRESOS	
ACREDITAMIENTO POR SUELDOS Y SALARIOS GRAVADOS	677644
ACREDITAMIENTO POR APORTACIONES DE SEGURIDAD SOCIAL	
CRÉDITO FISCAL POR INVERSIONES (ADQUIRIDAS DE 1998 A 2007)	
CRÉDITO FISCAL DE INVENTARIOS	
CRÉDITO FISCAL DE DEDUCCIÓN INMEDIATA (PÉRDIDAS FISCALES)	
CRÉDITO FISCAL POR ENAJENACIONES A PLAZOS	
IMPUESTO A CARGO (1a. DIFERENCIA)	0
ISR PROPIO EFECTIVAMENTE PAGADO DEL EJERCICIO	
ISR PROPIO ENTREGADO A LA SOCIEDAD CONTROLADORA	
ISR PROPIO POR ACREDITAR POR DISTRIBUCIÓN DE DIVIDENDOS O UTILIDADES	
ACREDITAMIENTO DEL ISR RETENIDO	
ACREDITAMIENTO DEL ISR PROPIO PAGADO EN EL EXTRANJERO	
IMPUESTO A CARGO (2a. DIFERENCIA)	0
ACREDITAMIENTO PARA EMPRESAS MAQUILADORAS	
PAGOS PROVISIONALES DE IETU EFECTIVAMENTE PAGADOS	127539
OTRAS CANTIDADES A CARGO	
OTRAS CANTIDADES A FAVOR	
IMPUESTO A CARGO DEL EJERCICIO	
IMPUESTO A FAVOR DEL EJERCICIO	127539
DATOS INFORMATIVOS	
TOTAL DE SALDOS PENDIENTES POR DEDUCIR ACTUALIZADO DE LAS INVERSIONES ADQUIRIDAS DE 1998 A 2007	1936
MONTO TOTAL DE DEDUCCIÓN ADICIONAL POR INVERSIONES ADQUIRIDAS DE SEPTIEMBRE A DICIEMBRE DEL 2007	
BASE DETERMINADA PARA IDENTIFICAR EL CRÉDITO FISCAL DE INVENTARIOS	
BASE PARA IDENTIFICAR EL CRÉDITO FISCAL DE PÉRDIDAS FISCALES POR DEDUCCIÓN INMEDIATA Ó DEDUCCIÓN DE TERRENOS	

Cifras al Cierre



Declaración del ejercicio
Personas Morales Consolidación

G. CIFRAS AL CIERRE		Aplica
PÉRDIDAS FISCALES CONSOLIDADAS DE EJERCICIOS ANTERIORES PENDIENTES DE AMORTIZAR ACTUALIZADAS		
COEFICIENTE DE UTILIDAD CONSOLIDADO POR APLICAR EN EL EJERCICIO SIGUIENTE	0 •	0465
ISR CONSOLIDADO CAUSADO EN EXCESO DEL IMPAC EN LOS 3 EJERCICIOS ANTERIORES, PENDIENTE DE APLICAR		
SALDO ACTUALIZADO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA CONSOLIDADA		1298655252
SALDO ACTUALIZADO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL CONSOLIDADA REINVERTIDA		89957686

Estado de Posición Financiera



Declaración del ejercicio
Personas Morales

L. ESTADO DE POSICIÓN FINANCIERA (BALANCE)		Aplica
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO NACIONALES		44585
EFFECTIVO EN CAJA Y DEPÓSITOS EN INSTITUCIONES DE CRÉDITO DEL EXTRANJERO		229166
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES NACIONALES (EXCEPTO ACCIONES)		599772
INVERSIONES EN VALORES CON INSTITUCIONES EXTRANJERAS (EXCEPTO ACCIONES)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)		5509265
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR NACIONALES (TOTAL)		5509265
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)		
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)		0
CONTRIBUCIONES A FAVOR		
INVENTARIOS		
OTROS ACTIVOS CIRCULANTES		1659934027
INVERSIONES EN ACCIONES NACIONALES		
INVERSIONES EN ACCIONES DEL EXTRANJERO		
INVERSIONES EN ACCIONES (TOTAL)		0

ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS

TERRENOS	
CONSTRUCCIONES	
CONSTRUCCIONES EN PROCESO	
MAQUINARIA Y EQUIPO	
MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA	
EQUIPO DE COMPUTO	12624
EQUIPO DE TRANSPORTE	1292636
OTROS ACTIVOS FIJOS	
DEPRECIACIÓN ACUMULADA	-453001
CARGOS Y GASTOS DIFERIDOS	
AMORTIZACIÓN ACUMULADA	
SUMA ACTIVO	1667169074
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	4172935
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	8234
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR NACIONALES (TOTAL)	4181169
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR PAGAR DEL EXTRANJERO (TOTAL)	0
CONTRIBUCIONES POR PAGAR	151885
ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES RELACIONADAS	
ANTICIPOS DE CLIENTES PARTES NO RELACIONADAS	
OTROS PASIVOS	9022743
SUMA PASIVO	13355797
CAPITAL SOCIAL PROVENIENTE DE APORTACIONES	436553800
CAPITAL SOCIAL PROVENIENTE DE CAPITALIZACIÓN	
RESERVAS	
OTRAS CUENTAS DE CAPITAL	7618530
APORTACIONES PARA FUTUROS AUMENTOS DE CAPITAL	
UTILIDADES ACUMULADAS	917083842
UTILIDAD DEL EJERCICIO	128923910
PÉRDIDAS ACUMULADAS	
PÉRDIDA DEL EJERCICIO	
EXCESO EN LA ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL	
INSUFICIENCIA EN LA ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL	-72987764
ACTUALIZACIÓN DEL CAPITAL CONTABLE	236620959
SUMA CAPITAL CONTABLE	1653813277
SUMA PASIVO MÁS CAPITAL CONTABLE	1667169074

Estado de Resultados

Este anexo también se deberá llenar de acuerdo a los Estados Financieros de la compañía y de acuerdo con los Normas de Información Financiera.



Declaración del ejercicio
Personas Morales

J. ESTADO DE RESULTADOS	Aplica
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	9030505
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS NACIONALES (TOTAL)	9030505
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (PARTES RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (PARTES NO RELACIONADAS)	
VENTAS Y/O SERVICIOS EXTRANJEROS (TOTAL)	0
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (PARTES NO RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS NACIONALES (TOTAL)	0
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (PARTES RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (PARTES NO RELACIONADAS)	
DEVOLUCIONES, DESCUENTOS Y BONIFICACIONES SOBRE VENTAS AL EXTRANJERO (TOTAL)	0
INGRESOS NETOS (PARTES RELACIONADAS)	9030505
INGRESOS NETOS (PARTES NO RELACIONADAS)	0
INGRESOS NETOS (TOTAL)	9030505
INVENTARIO INICIAL (TOTAL)	
COMPRAS NETAS NACIONALES (PARTES RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS NACIONALES (TOTAL)	0
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	
COMPRAS NETAS DE IMPORTACIÓN (TOTAL)	0
INVENTARIO FINAL (TOTAL)	
COSTO DE LAS MERCANCÍAS (TOTAL)	0
MANO DE OBRA (PARTES RELACIONADAS)	
MANO DE OBRA (PARTES NO RELACIONADAS)	
MANO DE OBRA (TOTAL)	0
MAQUILAS (PARTES RELACIONADAS)	
MAQUILAS (PARTES NO RELACIONADAS)	
MAQUILAS (TOTAL)	0
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN (TOTAL)	0
COSTO DE VENTAS Y/O SERVICIOS (TOTAL)	0
UTILIDAD BRUTA (TOTAL)	9030505
PÉRDIDA BRUTA (TOTAL)	
GASTOS DE OPERACIÓN (PARTES RELACIONADAS)	
GASTOS DE OPERACIÓN (PARTES NO RELACIONADAS)	4845919
GASTOS DE OPERACIÓN (TOTAL)	4845919
UTILIDAD DE OPERACIÓN (TOTAL)	4184586

ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS

OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS NACIONALES (TOTAL)	0
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (PARTES RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (PARTES NO RELACIONADAS)	
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS EXTRANJERAS (TOTAL)	0
OTRAS OPERACIONES FINANCIERAS (TOTAL)	0
RESULTADO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO (TOTAL)	5344366
OTROS GASTOS NACIONALES (TOTAL)	1906366
OTROS GASTOS EXTRANJEROS (TOTAL)	
OTROS GASTOS (TOTAL)	1906366
OTROS PRODUCTOS NACIONALES	723810
OTROS PRODUCTOS EXTRANJEROS	
OTROS PRODUCTOS (TOTAL)	723810
INGRESOS POR PARTIDAS DISCONTINUAS Y EXTRAORDINARIAS	
GASTOS POR PARTIDAS DISCONTINUAS Y EXTRAORDINARIAS	
UTILIDAD ANTES DE IMPUESTOS	8346396
PÉRDIDA ANTES DE IMPUESTOS	
ISR	217371
IETU	
IMPAC	
PTU	
UTILIDAD EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	120797348
PÉRDIDA EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	
EFFECTOS DE REEXPRESIÓN FAVORABLES EXCEPTO RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA	
EFFECTOS DE REEXPRESIÓN DESFAVORABLES EXCEPTO RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA	2463
UTILIDAD NETA	128923910

Conciliación Contable Fiscal

De acuerdo a lo comentado dentro de la determinación del Resultado del ejercicio tenemos que conciliar las partidas contables de las Fiscales para integrar el Resultado fiscal, los datos a incluir dentro de este anexo resultan de dicho análisis.

ANÁLISIS DE LA CONSOLIDACIÓN FISCAL Y SU APLICACIÓN EN LAS EMPRESAS



Declaración del ejercicio
Personas Morales

L. CONCILIACIÓN ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL FISCAL	Aplica
UTILIDAD O PÉRDIDA NETA	128923910
EFFECTOS DE REEXPRESIÓN	-2463
RESULTADO POR POSICIÓN MONETARIA	5567020
UTILIDAD O PÉRDIDA NETA HISTÓRICA	123359353
INGRESOS FISCALES NO CONTABLES	0
AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN ACUMULABLE	
ANTICIPOS DE CLIENTES	
INTERESES MORATORIOS EFECTIVAMENTE COBRADOS	
GANANCIA EN LA ENAJENACIÓN DE ACCIONES O POR REEMBOLSO DE CAPITAL	
GANANCIA EN LA ENAJENACIÓN DE TERRENOS Y ACTIVO FIJO	
INVENTARIO ACUMULABLE DEL EJERCICIO	0
OTROS INGRESOS FISCALES NO CONTABLES	
DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES	1674661
COSTO DE VENTAS CONTABLE	0
DEPRECIACIÓN Y AMORTIZACIÓN CONTABLE	219866
GASTOS QUE NO REÚNEN REQUISITOS FISCALES	224249
ISR, IETU, IMPAC Y PTU	217371
PÉRDIDA CONTABLE EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES	
PÉRDIDA CONTABLE EN ENAJENACIÓN DE ACTIVO FIJO	
PÉRDIDA EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	
INTERESES DEVENGADOS QUE EXCEDEN DEL VALOR DE MERCADO Y MORATORIOS PAGADOS O NO	
OTRAS DEDUCCIONES CONTABLES NO FISCALES	1013175
DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES	5989533
AJUSTE ANUAL POR INFLACIÓN DEDUCIBLE	222055
ADQUISICIONES NETAS DE MERCANCIAS, MATERIAS PRIMAS, PRODUCTOS SEMITERMINADOS O TERMINADOS	
COSTO DE LO VENDIDO FISCAL	
MANO DE OBRA DIRECTA	
MAQUILAS	
GASTOS INDIRECTOS DE FABRICACIÓN	
DEDUCCIÓN DE INVERSIONES	47004
ESTÍMULO FISCAL POR DEDUCCIÓN INMEDIATA DE INVERSIONES	
ESTÍMULO FISCAL DE LAS PERSONAS CON DISCAPACIDAD Y/O ADULTOS MAYORES	
PÉRDIDA FISCAL EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES	
PÉRDIDA FISCAL EN ENAJENACIÓN DE TERRENOS Y ACTIVO FIJO	
INTERESES MORATORIOS EFECTIVAMENTE PAGADOS	
OTRAS DEDUCCIONES FISCALES NO CONTABLES	5720474
INGRESOS CONTABLES NO FISCALES	120842821
INTERESES MORATORIOS DEVENGADOS A FAVOR COBRADOS O NO	
ANTICIPOS DE CLIENTES DE EJERCICIOS ANTERIORES	
SALDOS A FAVOR DE IMPUESTOS Y SU ACTUALIZACIÓN	45473
UTILIDAD CONTABLE EN ENAJENACIÓN DE ACTIVO FIJO	
UTILIDAD CONTABLE EN ENAJENACIÓN DE ACCIONES	
UTILIDAD EN PARTICIPACIÓN SUBSIDIARIA	120797348
OTROS INGRESOS CONTABLES NO FISCALES	
UTILIDAD O PÉRDIDA FISCAL ANTES DE PTU	-1798340

Participación de los Trabajadores en las Utilidades

Este anexo lo llenaremos con la información relativa a la Participación de los trabajadores en las utilidades correspondiente al ejercicio anterior, ya que debemos recordar que dentro de las deducciones autorizadas será deducible la Participación de los Trabajadores en las Utilidades efectivamente pagada.



Declaración del ejercicio
Personas Morales

M. PARTICIPACIÓN DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES

PTU GENERADA DURANTE EL EJERCICIO AL QUE CORRESPONDE ESTA DECLARACIÓN	
PTU NO COBRADA EN EL EJERCICIO ANTERIOR	

- Controladas: esta declaración anual de conforma de 22 Anexos:

1. Datos de identificación
2. Participación de los trabajadores en las utilidades
3. Cifras al cierre
4. Dividendos distribuidos
5. Inversiones
6. Estado de resultados
7. Datos informativos del costo de venta fiscal
8. Conciliación entre el resultado contable y fiscal
9. Datos de algunas deducciones Autorizadas
10. Estado de posición financiera (balance)
11. Determinación de Impuesto Sobre la Renta
12. Determinación del Impuesto al Activo
13. Impuesto empresarial Tasa Única
14. Información de Impuesto al Valor Agregado
15. Determinación del Impuesto al Valor Agregado
16. Determinación del Impuesto al Valor Agregado acreditable
17. Datos para determinar el factor de prorrateo.

- 18. Determinación del Impuesto a la venta de bienes y servicios suntuarios
- 19. Determinación del impuesto sustitutivo de crédito al salario
- 20. Información de comercio exterior
- 21. Información de operaciones de comercio exterior
- 22. Información de operaciones de comercio exterior

Derivado de que los anexos más representativos fueron mostrados dentro de la declaración complementaria y a grandes rasgos no tienen muchas diferencias la declaración anual de una sociedad controlada de una controladora, únicamente se incluyen los anexos que tienen variaciones relevantes

Datos de Identificación

La principal diferencia radica en que dentro de esta sección se pregunta si está obligado a dictaminar sus estados financieros, en el caso de las controladoras no lo preguntan ya que es una obligación



Declaración del ejercicio Personas Morales

DATOS DE IDENTIFICACION	
REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	
DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	Compañía A, S.A. de C.V.
RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL	
CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE POBLACIÓN DEL REPRESENTANTE LEGAL	
APELLIDO PATERNO, MATERNO Y NOMBRE(S) DEL REPRESENTANTE LEGAL	
EJERCICIO	2008
INDIQUE SI ESTA OBLIGADO A DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS	SI
INDIQUE SI OPTA POR DICTAMINAR SUS ESTADOS FINANCIEROS	<Sin Selección>
INDIQUE SI SE TRATA DE LA ÚLTIMA DECLARACIÓN DEL EJERCICIO DE LIQUIDACIÓN	NO
DECLARACIÓN	Complementaria
FECHA DE PRESENTACIÓN DE LA DECLARACIÓN INMEDIATA ANTERIOR	11/06/2009
NÚMERO DE OPERACIÓN DE LA DECLARACIÓN INMEDIATA ANTERIOR EN CASO DE COMPLEMENTARIA	2B212

Cifras al cierre del Ejercicio

La principal diferencia dentro de este anexo es que solicita los datos de la compañía de forma individual y en el caso de la controladora se solicitan los datos consolidados además para el caso de las sociedades controladas solicita el porcentaje de participación consolidable y el Registro Federal de los contribuyentes



Declaración del ejercicio
Personas Morales

B. CIFRAS AL CIERRE DEL EJERCICIO	Aplica
PÉRDIDAS FISCALES DE EJERCICIOS ANTERIORES PENDIENTES DE AMORTIZAR ACTUALIZADAS	
SALDO PROMEDIO ANUAL DE LOS CRÉDITOS	28840156
SALDO PROMEDIO ANUAL DE LAS DEUDAS	10085189
COEFICIENTE DE UTILIDAD POR APLICAR EN EL EJERCICIO SIGUIENTE	0 . 0863
PORCENTAJE DE PARTICIPACIÓN CONSOLIDABLE	99 . 9980
ISR CAUSADO EN EXCESO DEL IMPAC EN LOS 3 EJERCICIOS ANTERIORES, PENDIENTES DE APLICAR	
SALDO ACTUALIZADO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL NETA	27297430
SALDO ACTUALIZADO DE LA CUENTA DE UTILIDAD FISCAL REINVERTIDA	909468
SALDO ACTUALIZADO DE LA CUENTA DE CAPITAL DE APORTACION	97973
EN CASO DE SER CONTROLADA INDIQUE EL RFC DE LA CONTROLADORA	XXXXXXXXXXXX

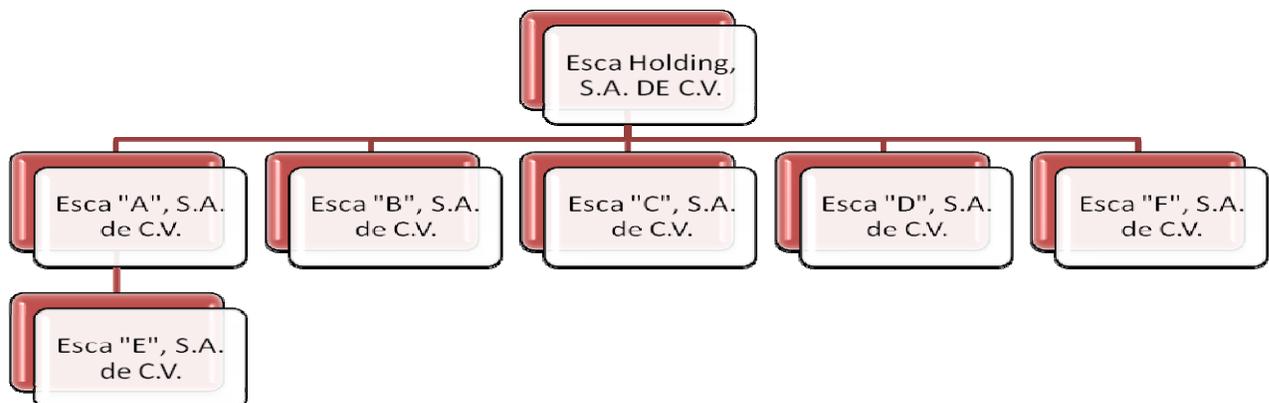
CAPÍTULO V

CASO PRÁCTICO

5.1. Planteamiento

Dentro de este apartado conoceremos los detalles generales del grupo de compañías para tener un mejor entendimiento de los cálculos y determinación de los pagos provisionales y determinación de resultado fiscal.

ESCA es un grupo de empresas, de inversión Mexicana y Extranjera, se encuentra establecido en territorio nacional, dedicado a la fabricación de ropa y calzado, además dueña de marcas prestigeadas y reconocidas en México y el mundo, como parte de la estrategia de expansión crearon otras empresas las cuales tienen distintos fines mismo que se describen posteriormente, este grupo de empresas lleva su contabilidad de acuerdo a los establecido con las Normas de Información Financiera y a las disposiciones fiscales vigentes y demás leyes y reglamentos aplicables en México, el grupo de empresas se conforma como sigue:



ESCA, Holding, S.A. de C.V.: Es la empresa controladora, y se encarga de llevar a cabo la consolidación fiscal, además, tiene un empleado que es el director General del Grupo, por lo que los ingresos que percibe únicamente son por los servicios administrativos que presta el director general, durante el ejercicio 2008 realizó dos pagos provisionales de Impuesto Empresarial Tasa Única de forma individual y presentó declaraciones informativas (ceros) de Impuesto Sobre la Renta de forma individual por disminución de pérdidas fiscales, también presentó declaraciones de impuesto sobre la renta con pagos al servicio de Administración Tributaria, de forma consolidada e Impuesto Sobre la Renta.

ESCA "A", S.A. de C.V.: Empresa subsidiaria, es la más grande del grupo y es la que concentra toda la operación, por lo cual tiene manejo de inventarios en varias plantas en la república Mexicana, no cuenta con empleados, ya que crearon una empresa que únicamente preste el servicio de nóminas y personal, generalmente reporta utilidad fiscal, durante 2008 del cálculo de sus pagos provisionales resulto declarar impuesto sobre la renta mismo que paga a la controladora derivado de que la controladora tiene el 100% de porcentaje de participación en esta empresa, ante el Servicio de Administración tributaria presenta declaraciones de Impuesto sobre la renta en ceros y también tiene inversión en acciones "E", pero únicamente para fines financieros.

ESCA "B", S.A. de C.V.: Empresa subsidiaria, presta el servicio de nóminas y personal únicamente a las compañías del mismo grupo, inclusive a las plantas que se encuentran en otros estados de la república, esta empresa únicamente tiene ingresos por prestación de servicios profesionales y personales, reporta utilidad fiscal. Durante el ejercicio fiscal 2008, realizó cuatro pagos de Impuesto Empresarial Tasa Única, y 8 de Impuesto Sobre la Renta, algunos entregados al servicio de Administración tributaria y el resto a la controladora el resultado fiscal fue Impuesto Sobre la Renta.

ESCA "C", S.A. de C.V.: Esta empresa fue creada principalmente para elaborar artículos especiales para fechas y ocasiones especiales (fiestas patrias y decembrinas), no cuenta con obligaciones laborales; derivado de que únicamente algunos meses del año esta empresa reporta ingresos y derivado del flujo de efectivo generado por esta situación, realizó cuatro pagos de Impuesto Empresarial a Tasa Única, ya que Impuesto Sobre la Renta presenta declaraciones en ceros por que ha tenido pérdidas constantes durante 2008 también reporta perdida fiscal durante 2007.

ESCA "D", S.A. de C.V.: Esta empresa originalmente fue creada para la producción de disfraces infantiles, pero derivado la empresa no tuvo un impacto favorable en el mercado, esta empresa vendió sus activos a la compañía "A" durante 2007, durante 2008 no tuvo operaciones, reporta pérdida fiscal desde hace tres años y durante 2008 se fusionó con la empresa, Esca "A", S.A. de C.V. Respecto al pago de Impuestos al no tener flujo de efectivo no tiene base para la determinación de pagos provisionales ni impuesto sobre la renta, ya que tiene pérdidas. Por lo que únicamente presenta declaraciones en ceros ante el Servicio de Administración Tributaria.

ESCA "E", S.A. de C.V.: Esta empresa originalmente fue creada auxiliar a la producción para ventas de exportación, derivado del impacto de la situación económica mundial las ventas de exportación disminuyeron desde 2007 por lo que en 2008 deja de tener operaciones esta empresa reportó pérdida en 2008, por lo que decidieron fusionarla con ESCA "A", S.A. de C.V. Presenta declaraciones en cero ante el Servicio de Administración Tributaria por no tener bases para el cálculo de de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto Empresarial a Tasa Única, esta compañía es subsidiaria de la Empresa "A", .S.A., de C.V. pero únicamente consolidan información para efectos financieros consolidados.

ESCA "F", S.A. de C.V.: Esta empresa No ha tenido operaciones desde hace tiempo, reporta pérdidas constantes y en 2008 el consejo de accionistas decidió fusionarla con ESCA "A", S.A. de C.V. Presenta declaraciones en cero ante el Servicio de Administración Tributaria por no tener bases para el cálculo de de Impuesto Sobre la Renta e Impuesto empresarial Tasa Única.

El porcentaje de la tenencia Accionaria es la siguiente:



Una vez que conocemos los antecedentes de las compañías revisaremos el caso práctico determinaremos lo siguiente:

Solicitudes de consolidación para el Servicio de Administración Tributaria

Determinación de pagos provisionales

Controladoras

Controladora

Determinación del Resultado Fiscal

Controladas

Consolidado

Avisos de des consolidación de sociedades fusionadas

Determinación del Impuesto sobre la renta por desincorporación de sociedades controladas

5.2. Solicitudes de consolidación para el Servicio de Administración Tributaria

La solicitud de autorización para determinar el Resultado Fiscal Consolidado se presentó, el día 15 de agosto del año inmediato anterior al que se consolidó el resultado del grupo de empresas, mediante los cuestionarios CF-I (para Sociedades Controladoras) ver página 197 y el CF-2 (para Sociedades Controladas) ver pagina198.

**CUESTIONARIO PARA SOLICITAR
LA AUTORIZACIÓN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

SOCIEDADES CONTROLADORAS

I. DATOS GENERALES:

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	HOLDING ESCA, S.A. DE C.V
2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	HOE950920 SM8
3. OBJETO SOCIAL	Producción y comercialización de ropa y derivados
4. CLAVE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	372
5. DOMICILIO FISCAL	PASEO TAMARINDOS 400 B PISO 1 COL. BOSQUES DE LAS LOMAS C.P. 05120 CUAJIMALPA
6. NÚMERO TELEFÓNICO	52616300
7. DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	agarcia@esca.com.mx
8. NÚMERO DE PÁGINA DE INTERNET	www.esca.ipn.com.mx
9. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	ANABEL LOPEZ GARCIA
10. RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL	LOGA541206AQ4
11. FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL	Declaro bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en este cuestionario y sus anexos son verdaderos

Se presenta por duplicado

**CUESTIONARIO PARA SOLICITAR
LA AUTORIZACIÓN DE
CONSOLIDACIÓN FISCAL**

SOCIEDADES CONTROLADAS

I. DATOS GENERALES:

1. DENOMINACIÓN O RAZÓN SOCIAL	ESCA "A" S.A. DE C.V.
2. REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES	ESC7111309Q4
3. OBJETO SOCIAL	Producción y comercialización de ropa
4. CLAVE DE ACTIVIDAD ECONÓMICA	372
5. DOMICILIO FISCAL	PASEO DE TAMARINDOS 400 B PISO 1 MEXICO, D.F. COL. BOSQUES DE LAS LOMAS C.P. 05120 □ CUAJIMALPA DE MORELOS
6. NÚMERO TELEFÓNICO	52391110
7. DIRECCIÓN DE CORREO ELECTRÓNICO	agarcia@esca.com.mx
8. NÚMERO DE PÁGINA DE INTERNET	www.escasto.ipn.com.mx
9. NOMBRE DEL REPRESENTANTE LEGAL	ANABEL LOPEZ GARCIA
10. RFC DEL REPRESENTANTE LEGAL	LUGA541206AQ4
11. FIRMA DEL REPRESENTANTE LEGAL	Declaro bajo protesta de decir verdad, que los datos contenidos en este cuestionario y sus anexos son verdaderos

5.3. Determinación de pagos provisionales

Dentro de este apartado realizaremos el cálculo de pagos provisionales de las compañías controladas y de la controladora.

5.3.1 Controladas

Impuesto Sobre la Renta

Para el cálculo del pago provisional necesitamos el coeficiente de utilidad aplicable, misma que se determinó de la siguiente manera:

A-1

ESCA "A", S.A. de C.V.

Determinación del Coeficiente de Utilidad

Concepto	Importe	Formula
Utilidad fiscal 2007	201,465,555	(A)
Deducción Inmediata	-	
Utilidad fiscal para coeficiente	201,465,555	
Ingresos acumulables	2,215,848,464	(B)
Ajuste anual por inflación acumulable.	12,780,440	(C)
Ingresos nominales	2,203,068,024	(D)= B-C
Coeficiente de utilidad.	0.0914	(E)= A/D

Los datos mostrados en los renglones con las letras A, B, C que se encuentran dentro de la cedula **A-2** corresponden a los importes determinados en el ejercicio 2007, misma que se presentó en la declaración anual y en el dictamen fiscal del ejercicio mencionado.

1. ESCA "A", S.A. de C.V. reporta siguientes las siguientes cifras al 31 de Diciembre de 2008.

	A-2
Ingresos	2008
Ingresos acumulables a diciembre	2,170,805,000
Anticipo de clientes	720,374
Recuperación de gastos	386,512
Facturación de fletes	90,691,894
Utilidad en venta de activo	1,868,285
Otros ingresos	7,837,874
Intereses y utilidad cambiaria	8,353,771
Inventario acumulable 2004	11,238,322
Retenciones	
ISR retenido sobre inversiones	529,298
Impuesto a los depósitos en efectivo	22,932
Pagos provisionales Ene-Nov. 08	56,321,594

ESCA Holding, S.A. de C.V.			
Cálculo del Pago provisional diciembre 2008			
Concepto	Importes	Ref.	
Ingresos Nominales			
Ventas	2,170,805,000	A-2	
Anticipo de clientes al 31 de Diciembre de 2007	(4,969,683)	↓	
Anticipo de clientes al 31 de Diciembre de 2008	720,374		
Recuperación de Gastos	386,512		
Fletes	90,691,894		
Utilidad en Venta De Activo Fijo	1,868,285		
Otros ingresos	7,837,874		
Intereses (incluye utilidad cambiaria)	8,353,771		
Total de Ingresos Nominales	2,275,694,026		A-3
Coeficiente de Utilidad	0.0914		A-1
Utilidad Fiscal Estimada	207,998,434		
Inventario acumulable 2004	11,238,322	A-2	
Resultado Fiscal	219,236,755		
Tasa de Impuesto	28%	LISR	
Impuesto Calculado	61,386,291		
I.S.R. Retenido en el Extranjero	-		
I.S.R. Sobre Inversiones	529,298	A-1	
Impuesto a los depósitos en efectivo	22,932	A-1	
Impuesto a Cargo	60,834,061	(1)	
Pagos Provisionales Anteriores	56,321,594	(2)	
Pago Provisional del Mes	4,512,467	A-1	
Pago provisional en participación consolidable por pagar a ESCA Holding, S.A. de C.V.	4,512,467	(3)	

Nota: La cédula A-1 se muestra en la página 199.

Impuesto Empresarial a Tasa Única

Datos a considerar para cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única

	A-4
Ingresos percibidos enero- noviembre	1,711,502,768
Ingresos efectivamente cobrados de diciembre	205,078,938
Deducciones autorizadas enero- noviembre	1,622,159,673
Gastos deducibles efectivamente pagados de diciembre	188,301,159
Pagos provisionales entregados a la controladora Ene.-Nov.	2,583,991

A-5

ESCA "A", S.A. de C.V.

Pago Provisional Impuesto Empresarial a Tasa Única de Diciembre.

Concepto	Importe	Ref
Suma de ingresos percibidos de meses anteriores	1,711,502,768	A-4
Ingresos percibidos del periodo	205,078,938	A-4
Total de ingresos percibidos	1,916,581,706	A-4
Suma de deducciones autorizadas de meses anteriores	1,622,159,673	A-4
Deducciones autorizadas	188,301,159	A-4
Deducción adicional por inversiones	19,068,109	A-6
Total de deducciones del periodo	1,829,528,941	
Base gravable del pago provisional	87,052,765	
Tasa	16.5%	LIETU
Impuesto causado	14,363,706	
Crédito fiscal de inventarios	1,355,932	A-7
Crédito fiscal por inversiones	10,423,783	A-8
Pagos provisionales del ISR entregados a la controladora	2,583,991	(4)
Impuesto a cargo	-	(5)

- Determinación de Créditos aplicables al Impuesto Empresarial Tasa Única

A-6

ESCA "A", S.A. de C.V.

CONCEPTO	Diciembre
Inversiones adquiridas y pagadas (sep-dic 2007)	57,204,327.00
Número de ejercicios	3
Deducción anual ejercicio 2008	19,068,109.00
Número de meses del ejercicio	12
Deducción adicional mensual	1,491,747.17
Número de meses transcurridos en el ejercicio	12
Deducción adicional del período	17,900,966.00
Factor de actualización	1.0000
Deducción adicional actualizada del período	19,068,109.00

A-7

ESCA "A", S.A. de .C.V

Crédito fiscal por inventarios

CONCEPTO	Diciembre
Inventario al 31 de Diciembre de 2007	136,962,823
Factor de acreditamiento para 2008	16.5%
Inventario deducible	22,598,866
Acreditamiento del ejercicio	6%
Inventario deducible por ejercicio	1,355,932
Número de meses del ejercicio	12
Crédito fiscal de inventarios mensual	112,994
Número de meses del período	12
Crédito fiscal de inventarios acumulado al mes de pago	1,355,932
Factor de actualización	1
Crédito fiscal de inventarios actualizado	1,355,932

1) Para el ejercicio de 2009, se tendrá que tomar el INPC de Dic-08 entre Dic-07

2) Para determinar el Factor de actualización del ejercicio, se toma el INPC de Jun. 08 entre el INPC Dic. 07

ESCA "A", S.A. de C.V.

A-8

Determinación de crédito por deducción de inversiones

CONCEPTO	Diciembre
Saldo pendiente de deducir de inversiones (1998- agosto 2007)	1,269,017,648
Saldo por redimir actualizado a dic. 07 de las bajas acumuladas	5,528,729
Número de meses del ejercicio	12
Deducción anual ejercicio 2008	105,290,743
5% de acreditamiento del ejercicio	0
Crédito fiscal del ejercicio 2008	5,264,537
Factor de actualización	1
Crédito fiscal de inversiones actualizado	5,264,537
Factor de acreditamiento para 2008	16.5%
Crédito fiscal de inversiones mensual	868,649
Número de meses del período	12
Crédito fiscal de inversiones acumulado al mes de pago	10,423,783

1) Para el ejercicio de 2009, se tendrá que tomar el INPC de Dic-08 entre Dic-07

2) Para determinar el Factor de actualización del ejercicio, se toma el INPC de Jun. 08 entre el INPC Dic. 07

- Comparación del Impuesto Sobre la renta contra el Impuesto empresarial tasa única para el diferencial del impuesto a pagar es:

Impuesto Sobre la Renta determinado	4,512,467	(3)	A-3
Impuesto Empresaria a Tasa Única (5)	0	(5)	A-3

Resulta un importe de Impuesto Sobre la Renta a pagar, derivado de que el ISR que se ha pagado durante el transcurso del año es mayor a lo determinado al 31 de diciembre de 2008 de IETU.

Si bien los pagos provisionales de Impuesto Sobre la renta que se muestran en el renglón (4) de la cedula A-5 han sido por un importe mayor al que se muestra hay que recordar que el acreditamiento de cualquiera de los créditos se deberá hacer hasta por el importe que resultara como impuesto a cargo.

- Presentación de declaraciones

Derivado de que la participación accionaria que tiene ESCA Holding, S.A. de .C.V. es al 100%, se realiza el total del pago provisional a la controladora y presentamos declaración en ceros en el portal de internet del Servicio de Administración Tributaria, indicando el concepto siguiente:

Servicio de Administración Tributaria ACUSE DE RECIBO

Declaración informativa de razones por las cuales no se realiza el pago

R.F.C.:	EMPA9111309Q4	Número de Operación: 117546722
Denominación o Razón Social:	EMPRESA A SA DE CV	
Fecha y Hora:	1/19/2009 5:01 PM	
Receptor de la Declaración:	Internet SAT	

Por los conceptos siguientes:

ISR personas morales
Periodo: Diciembre 2008
Tipo de Declaración: Normal
Razón(es):

- La participacion accionaria de la controladora es del 100 por ciento

Impuesto Empresarial a Tasa Única
Periodo: Diciembre 2008
Tipo de Declaración: Normal
Razón(es):

- Las deducciones del periodo fueron iguales o superiores a los ingresos

Cadena Original:

||10001=UME7111309Q4|10017=0|20001=19080|20002=117546722|40002=20090119|40003=17:01|10102=12|10127=2008|10122=1|10104=0|70141=La participacion accionaria de la controladora es del 100 por ciento|11002=12|11027=2008|11022=1|11004=0|71018=14|11902=12|11927=2008|11922=1|11904=0|71941=Acreditamiento contra saldos a favor de periodos anteriores|15402=12|15427=2008|15422=1|15404=0|75405=2|30003=000001000007000112188||

Sello Digital:

||nPx3rHpKnYrwaZ0cnb11TCSimRN2Sq982QbfHNpHj8zDul2kIOf7bRFaXRSJlq3IMp2NBYjTiXkqV8y0d1abCTtcSiRP1IEbMnbZ//z/urGqIQ9iXjW1k1yQHeHadS8MPoU8XxrBHKQ5RpQnDZ+Egr+uh9P4QL0h2Mn6X57S2SE=||

No se realiza pago ente el portal bancario, pero la cantidad a cargo la pago a ESCA Holding, S.A. de C.V. mediante transferencia bancaria.

2. Determinación de pago provisional ESCA "B", S.A. de C.V.

La empresa ESCA "B", S.A. de C.V. muestra los siguientes saldos con los que calcularemos los pagos provisionales

	B-1
Ventas	243,221,916
Otros	21,004.45
Intereses (incluye utilidad cambiaria)	77,758.53
Pagos Provisionales Anteriores ISR y IETU	1,443,786.00
Coeficiente de utilidad determinado con cifras 07	.0241

ESCA "B", S.A. de C.V. **B-2**

Pago provisional de Impuesto sobre la Renta de Diciembre.

Concepto	Concepto	Ref.
Ventas	243,221,916	B-1
Otros	21,004.45	B-1
Intereses (incluye utilidad cambiaria)	77,758.53	B-1
Total de Ingresos Nominales	243,320,679.03	B-2
Coeficiente de Utilidad	0.0241	B-1
Utilidad Fiscal	5,866,559.39	
Resultado Fiscal	5,866,559.39	
Tasa de Impuesto	28%	LISR
Impuesto Calculado	1,642,636.63	
Impuesto a Cargo	1,642,636.63	
Pagos Provisionales Anteriores ISR y IETU	1,443,786.00	B-1
Pago Provisional del Mes	198,851	B-2
Pago provisional en participación consolidable	198,847	B-2.1
Pago provisional en participación no consolidable	4	(7)

El importe correspondiente al marcado dentro de la celda ® B-2 es el importe total determinado de ISR correspondiente al mes de diciembre, ya que esta empresa tiene una participación consolidable del 99.998%; este importe deberá entregarse a la controladora el pago provisional se determina como sigue

			B-2.1
Pago provisional ISR	% participación	Pago consolidable	
198,851	99.998	198.847	B-2.1

El pago provisional no consolidable se obtiene de restar del total del pago provisional el pago provisional consolidable, mismo que se deberá presentar ante el SAT.

Datos para el cálculo del Impuesto Empresarial a Tasa Única

	B-3
Ingresos efectivamente cobrados de Enero a Noviembre	185,140,933
Ingresos efectivamente cobrados Diciembre	24,135,447
Deducciones autorizadas Enero-Noviembre	3,280,016
Deducciones autorizadas efectivamente pagados	229,690
Pagos provisionales de IETU efectuados con anterioridad	891,228
Pagos provisionales del ISR enterados ante el SAT	30
Pagos provisionales del ISR entregados a la controladora	1,641,894
Pagos provisionales de IETU efectuados con anterioridad	891,228

B-4

ESCA "B"	Diciembre
Determinación Impuesto Empresarial Tasa Única	2008

Concepto	Importe	Ref
Suma de ingresos percibidos de meses anteriores del ejercicio	185,140,933	B-3
Ingresos percibidos del periodo	24,135,447	B-3
Total de ingresos percibidos	209,276,380	
Suma de deducciones autorizadas de meses anteriores	3,280,016	B-3
Deducciones autorizadas	229,690	B-3
Total de deducciones del periodo	3,509,706	
Base gravable del pago provisional	205,766,674	
Tasa	16.5%	LIETU
Impuesto causado	33,951,501	
Acreditamiento por sueldos y salarios gravados	27,415,724	B-5
Acreditamiento por aportaciones de seguridad social	3,892,412	B-6
Pagos provisionales del ISR enterados ante el SAT	30	B-3
Pagos provisionales del ISR entregados a la controladora	1,641,894	B-3
Pagos provisionales de IETU efectuados con anterioridad	891,228	B-7
Impuesto a cargo	110,213	(8)

Determinación de créditos para efectos de Impuesto Empresarial a Tasa Única

ESCA "B", S.A. de C.V. **B-5**

Crédito fiscal por sueldos

Concepto	Importe
Total percepciones	176,220,927
Exentos	10,065,026
Monto pagado por concepto de sueldos	166,155,901
Factor aplicable al ejercicio 2008	16.5%
Acreditamiento por salarios	27,415,724

ESCA "B", S.A. de C.V.

B-6

Aportaciones de seguridad social

Concepto	Importe
IMSS	14,570,153
SAR	3,164,867
INFONAVIT	5,855,355
Total aportaciones de seguridad social	23,590,374
Factor aplicable al ejercicio 2008	16.50%
Acreditamiento aport. de Seguridad Social	3,892,412

Como podemos observar en los cálculos de la compañía ESCA "B", el importe determinado de Impuesto sobre la renta es mayor al determinado de Impuesto Empresarial a Tasa Única por lo que se entero ante el Servicio de Administración Tributaria el importe correspondiente a lo indicado en el renglón (8) de la tabla B-4, pero ese importe se deberá disminuir del pago provisional del Impuesto sobre la renta del mismo mes y se encuentra incluido dentro del renglón marcado con la letra B-7 de la cedula B-4

Ya que hemos analizado la determinación de los pagos provisionales de dos de las compañías controladas, para efectos prácticos únicamente incluiremos a continuación un resumen de los pagos provisionales del resto de las compañías en el mes de diciembre

3. Determinación de los pagos provisionales del resto de las compañías controladas

Empresa	Causante de:	C-1 Importe
ESCA "C", S.A. de C.V.	Impuesto Empresarial tasa única	0
ESCA "D", S.A. de C.V.	Impuesto Sobre la Renta	0
ESCA "E", S.A. de C.V.	Impuesto Sobre la Renta	0

Como dato informativo presentamos los siguientes conceptos que serán de utilidad para determinar el resultado fiscal consolidado.

Empresa	Ingresos Nominales	C-2
		Total de Pagos provisionales
ESCA HOLDING, S.A. de C.V.	9,899,029	0
ESCA C, S.A. de C.V.	47,181,715	0
ESCA D, S.A. de C.V.	1,416,332	35,570
ESCA E, S.A. de C.V.	299	0
ESCA F, S.A. de C.V.	0	0

5.3.2 Controladora

Determinación Del Coeficiente de Utilidad Consolidado

Holding Ejemplo. S.A. C.V.
Determinación del coeficiente de utilidad consolidado. C-3

CONCEPTO	EMPRESA A	EMPRESA B	EMPRESA C	EMPRESA D	TOTAL
Utilidad fiscal	217,147,213	791,055	2,794,478	3,550,650	224,283,396
Deducción inmediata	0	0	0	0	0
Utilidad fiscal para coeficiente	217,147,213	791,055	2,794,478	3,550,650	224,283,396
Ingresos acumulables.	1,469,736,461	6,945,632	42,583,664	131,756,275	1,651,022,032
Ajuste anual por inflación acumulable.	0			0	0
Ingresos nominales.	1,469,736,461	6,945,632	42,583,664	131,756,275	1,651,022,032
Coeficiente de utilidad.	0.1477	0.1139	0.0656	0.0269	0
Participación consolidable.	100%	75.000%	100%	99.998%	
Ingresos nominales a part. cons.	1,469,736,461	5,209,224	42,583,664	131,753,640	1,649,282,989
Utilidad fiscal consolidada					146,488,706
Coeficiente de utilidad consolidado.					0.0888

Los importes mostrados de cada una de las compañías corresponden a los Resultados del Ejercicio, mismos que se encuentran dentro de las Declaraciones Anuales de las Compañías y Dictamen Fiscal correspondientes a 2007, cabe mencionar que se consideran los importes del ejercicio 2007 para el cálculo del Coeficiente de Utilidad del Ejercicio 2008, dichos datos son solo de carácter informativo.

Determinación del pago provisional consolidado

ESCA Holding, S.A. de C.V.						C-4
Pago provisional de Impuesto Sobre la Renta						
Empresa	Ingresos Nominales	Ref.	Participación Accionaria	Ing. en participación Consolidable	Pagos Prov. Consolidables	
ESCA HOLDING, S.A. de C.V.	9,899,029	C-2	100%	9,899,029	0	
		A-3				
ESCA A, S.A. de C.V.	2,274,506,419		100%	2,274,506,419	60,803,602	(2) +(3) A-3
		B-3				
ESCA B, S.A. de C.V.	243,320,679		99.99%	243,315,813	1,641,894	B-4
ESCA C, S.A. de C.V.	47,181,715	C-2	100%	47,181,715	0	
		C-2				
ESCA D, S.A. de C.V.	1,416,332		100%	1,416,332	35,570	C-2
ESCA E, S.A. de C.V.	299	C-2	99.99%	299	0	
ESCA F, S.A. de C.V.	0	C-2	99.99%	0	0	
				2,576,319,606	62,481,066	
Por						
Coficiente consolidado				0.0888		C-3
Base para calculo provisional consolidado				240,015,503		
Por						
Tasa de impuesto Igual				28%		LISR
Impuesto consolidado				67,204,341		
Menos						
Pagos provisionales consolidados anteriores				61,944,247		C-5
Menos						
Isr retenido				0		
Saldo a cargo (favor) del mes.				5,260,094		

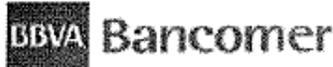
Integración de pagos provisionales de Enero a Noviembre 2008

	Mes	Importe	C-5 Presentado
	Enero	8,798,832	Institución Bancaria
	Febrero	8,475,356	Institución Bancaria
	Marzo	5368	Institución Bancaria
	Abril	4,226,546	Institución Bancaria
	Mayo	6,321,156	Institución Bancaria
	Junio	4,759,025	Institución Bancaria
	Julio	6,140,773	Institución Bancaria
	Agosto	5,528,393	Institución Bancaria
	Septiembre	5,573,181	Institución Bancaria
	Octubre	6,573,141	Institución Bancaria
	Noviembre	5,547,844	Institución Bancaria
	Suma	61,944,247	

Presentación de declaraciones

Pago de impuestos - SAT

Página 1 de 1



**RECIBO BANCARIO DE PAGO DE CONTRIBUCIONES,
PRODUCTOS Y APROVECHAMIENTOS FEDERALES**

Hoja 1 de 1

Plaza: **180**
Sucursal: **1005**

R.F.C.: **ESCHXXXX**

Denominación o razón social: **ESCA HOLDING, S.A. de C.V.**
CV

Fecha de pago: 20090119 13:37

Cuenta de cargo: 0449937870

No. de operación: 901912044899

Llave de Pago: 5072500317

Total efectivamente pagado: \$5,260,094

Por los siguientes conceptos:

ISR por consolidación		Impuesto al valor agregado	
Periodo	Diciembre	Periodo	Diciembre
Ejercicio	2008	Ejercicio	2008
Tipo de Pago	Normal	Tipo de Pago	Normal
Impuesto a Cargo	5,260.094	Impuesto a Favor	1,224
Cantidad a Cargo	5,260.094	Cantidad a Cargo	0
Cantidad Pagada	5,260.094	Cantidad Pagada	0

Cadena Original

||10001=UHM950920SM8|10017=153109|20001=40012|20002=901912044899|40002=20090119|
40003=13:37|40008=5072500317|11002=12|11027=2008|11022=1|11004=153109|11008=1531
09|11016=0|11017=153109|11020=153109|11902=12|11927=2008|11922=1|11903=1224|1190
8=0|11916=0|11917=0|11920=0|30003=000001000007000154041||

Sello digital

UHMJ2kKMErJ2qgmlp9Q+Wl+hKN5yU5e2ez1kpGuqbVks/boIAzQNsqnV6Y05yFAHUSXkkWfyq1dln6ow
D2ChVnt8zovVoL8TrX1JyxE6EkPstP3avZiGPatz14Yt48cZxOQhA+q622BJUpJjTHfpu73EnFfdngUb
Xx/1Hx7837E=

5.4 Determinación del Resultado Fiscal

A continuación mostramos la determinación del Resultado Fiscal de una de las compañías controladas simplemente con el fin de mostrar la forma en la que se realiza la Conciliación Contable Fiscal.

5.4.1 Del Resultado Individual (Controladas)

ESCA "A", S.A. de C.V.

D-1

Conciliación Contable Fiscal

Utilidad Neta	101,464,259
---------------	-------------

Ingresos Fiscales no Contables

Ajuste Anual por Inflación Acumulable	28,850,629
---------------------------------------	------------

Anticipos de Clientes	5,085,505
-----------------------	-----------

Inventario Acumulable	11,238,321
-----------------------	------------

Total	45,174,455
-------	------------

Deducciones Contables no Fiscales

Impuesto Sobre la Renta Diferido	29,616,070
----------------------------------	------------

Gastos no Deducibles	1,614,887
----------------------	-----------

Depreciación Contable	63,492,143
-----------------------	------------

Provisiones	10,597,540
-------------	------------

Amortizaciones	27,365,055
----------------	------------

Pérdida Contable en Venta de Activo	2,842,852
-------------------------------------	-----------

Pérdida en Participación Subsidiaria	32,243
--------------------------------------	--------

Seguros Pagados por Anticipado 2007	2,599,063
-------------------------------------	-----------

Otros Pagos Anticipados 2007	269,047
------------------------------	---------

Pérdida de Activo Fijo registrada en el costo	2,487,972
---	-----------

Total	140,916,872
-------	-------------

Deducciones Fiscales no Contables

Depreciación Fiscal	135,807,878
---------------------	-------------

Amortización Fiscal	14,786,949
---------------------	------------

Pérdida Fiscal en Venta de Activo	2,379,968
-----------------------------------	-----------

Cargas a Provisiones	10,206,731
----------------------	------------

Seguros Pagados por Anticipado 2008	2,507,378
-------------------------------------	-----------

Otros Pagos Anticipados 2008	213,453
------------------------------	---------

Total	165,902,357
-------	-------------

Ingresos Contables no Fiscales

Utilidad Contable en Venta de Activo	2,839,398
--------------------------------------	-----------

Ventas Anticipadas Acumuladas en el Ejercicio anterior y Devengadas en este	4,969,683
---	-----------

Impuesto Sobre la Renta Diferido	3,707,340
----------------------------------	-----------

Actualización de Devoluciones de IVA	1,839,076
--------------------------------------	-----------

Total	13,355,497
-------	------------

Resultado Fiscal	108,297,732
-------------------------	--------------------

Para efectos prácticos únicamente incluimos la conciliación contable fiscal de una de las compañías pero a continuación detallamos el resumen de los resultados de las demás compañías controladas, mismos que se nos proporcionan como datos informativos.

Empresa	Resultado Fiscal	D-2
ESCA "A", S.A. de C.V.	108,297,732	
ESCA "B", S.A. de C.V.	21,011,210	
ESCA "C", S.A. de C.V.	(881,626)	
ESCA "D", S.A. de C.V.	(1,798,341)	

5.4.2. Determinación del Resultado Fiscal consolidado

ESCA HOLDING,
S.A. de C.V.
Resultado del Ejercicio
Consolidado

	ESCA "A"	ESCA "B"	ESCA "C"	ESCA "D"	TOTALES
Utilidad (pérdida) fiscal	108,297,732	21,011,210	(881,626)	(1,798,341)	
% de Participación Accionaria	1.000000	0.999980	1.000000	1.000000	
% de Participación Consolidable	100%	99.9980%	100%	100%	
Utilidad (pérdida)	108,297,732	21,010,790	(881,626)	(1,798,341)	
Tasa	28%	28%	28%	28%	
Resultado fiscal consolidado	30,323,365	5,883,021	(246,855)	(503,535)	35,455,995
Total de impuesto causado	30,323,365	5,883,021	(246,855)	(503,535)	35,455,995
Pagos prov. consolidados					67,204,341
ISR. a cargo a (favor)	30,323,365	5,883,021	(246,855)	(777,375)	(31,748,345)
ISR ret. bancos	0	0	0	0	529,299
ISR. a cargo a (favor)	30,323,365	5,883,021	(246,855)	(777,375)	(32,277,644)

FORMULARIO **RX**
R032493

2

6 FUSIÓN, ESCISIÓN Y LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES (Ver instrucciones)
EN MOMENTOS DE INSCRIPCIÓN O ACTUALIZACIÓN DE DATOS, CONTRIBUYENTE FISCAL, REGISTRO O LIQUIDACIÓN DE SOCIEDADES S.A.S.A.S.

6.1 FUSIÓN 6.1.1 INDICAR EL RFC DE LA(S) SOCIEDAD(ES) QUE SE FUSIONAN (Ver instrucciones) **ESC990630HRA**

6.2 ESCISIÓN
6.2.1 INDICAR EL RFC DE LA SOCIEDAD QUE SE ESCIDE **MARQUE CON UN X EN EL DATOS QUE CORRESPONDA**

6.2.2 INDICAR EL RFC DE LA(S) SOCIEDAD(ES) QUE SE ESCIDEN (Ver instrucciones)

MARQUE CON UN X EN SU CUENTA CON TODOS LOS RFC DE LAS SOCIEDADES ESCIDIDAS

6.2.3 EN CASO DE EXISTENCIA DE LA SOCIEDAD ESCIDENTE, INDICAR EL TIPO DE ORGANIZACIÓN SOCIAL DE LA SOCIEDAD ESCIDENTE (VER TABLA)

RFC **DRONOR** ORGANIZACIÓN SOCIAL **DRONOR SOCIAL**

MARQUE CON UN X EN SU CUENTA CON TODOS LOS RFC DE LA SOCIEDAD ESCIDENTE ESCIDIDA

6.3 LIQUIDACIÓN INDICAR RFC DEL LIQUIDANTE

7 DATOS DEL DOCUMENTO PROTOCOLIZADO (Usar para Partes de Merced)

7.1 NÚMERO DE ESCRITURA **72946** **7.2** CITE DEL REGISTRO PÚBLICO **FUG507018PS**

7.3 FECHA DE LA INSCRIPCIÓN O REGISTRO PÚBLICO DE LA PROCESSION O DEL DOCUMENTO **15/04/2009** **7.4** LOTO **4645** **7.5** FOLIO

8 DATOS DE UBICACIÓN (Ver instrucciones)

8.1 INDICAR CON QUE TIPO DE MOVIMIENTO SE RELACIONA ESTE DOCUMENTO **1** **8.2** TIPO DE DOMICILIO **1** **8.3** CARACTERÍSTICA DEL DOMICILIO **8**

8.1.1 EN CASO DE HABER SIDO OTORGADO EN EL APARTADO 9.1.1, SEÑALAR LA CARACTERÍSTICA DEL DOMICILIO

8.1.2 TIPO DE MATERIAL **NO. 70** **8.1.3** NO. DE IDENTIFICACION **460 B** **8.1.4** NO. DE IDENTIFICACION **PISO 1**

8.1.5 CALLE **PASEO DE LOS TAMARINDOS** **8.1.6** CALLE **BOSQUES DE LAS LOMAS**

8.1.7 ENTRE LAS CALLES DE **BOSQUES DE ALISOS** Y DE **CERRADA DE TAMARINDOS** **8.1.8** CALLE **BOSQUES DE LAS LOMAS**

8.1.9 REFERENCIA ADICIONALES **TORRE ARCOS**

8.2 LOCALIDAD (Ver Tabla) **MEXICO** **8.2.1** MUNICIPIO **GUAJMALPA** **8.2.2** CÓDIGO POSTAL **05150**

8.3 CIUDAD (Ver Tabla) **DISTRITO FEDERAL** **8.3.1** TELEFONO 1 **50** **8.3.2** TELEFONO 2 **50** **8.3.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.4 CORREO ELECTRONICO 1 **garcia@mg.com.mx** **8.4.1** TELEFONO 1 **50** **8.4.2** TELEFONO 2 **50** **8.4.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.5 CORREO ELECTRONICO 2 **garcia@mg.com.mx** **8.5.1** TELEFONO 1 **50** **8.5.2** TELEFONO 2 **50** **8.5.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.6 CORREO ELECTRONICO 3 **garcia@mg.com.mx** **8.6.1** TELEFONO 1 **50** **8.6.2** TELEFONO 2 **50** **8.6.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.7 CORREO ELECTRONICO 4 **garcia@mg.com.mx** **8.7.1** TELEFONO 1 **50** **8.7.2** TELEFONO 2 **50** **8.7.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.8 CORREO ELECTRONICO 5 **garcia@mg.com.mx** **8.8.1** TELEFONO 1 **50** **8.8.2** TELEFONO 2 **50** **8.8.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.9 CORREO ELECTRONICO 6 **garcia@mg.com.mx** **8.9.1** TELEFONO 1 **50** **8.9.2** TELEFONO 2 **50** **8.9.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.10 CORREO ELECTRONICO 7 **garcia@mg.com.mx** **8.10.1** TELEFONO 1 **50** **8.10.2** TELEFONO 2 **50** **8.10.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.11 CORREO ELECTRONICO 8 **garcia@mg.com.mx** **8.11.1** TELEFONO 1 **50** **8.11.2** TELEFONO 2 **50** **8.11.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.12 CORREO ELECTRONICO 9 **garcia@mg.com.mx** **8.12.1** TELEFONO 1 **50** **8.12.2** TELEFONO 2 **50** **8.12.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.13 CORREO ELECTRONICO 10 **garcia@mg.com.mx** **8.13.1** TELEFONO 1 **50** **8.13.2** TELEFONO 2 **50** **8.13.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.14 CORREO ELECTRONICO 11 **garcia@mg.com.mx** **8.14.1** TELEFONO 1 **50** **8.14.2** TELEFONO 2 **50** **8.14.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.15 CORREO ELECTRONICO 12 **garcia@mg.com.mx** **8.15.1** TELEFONO 1 **50** **8.15.2** TELEFONO 2 **50** **8.15.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.16 CORREO ELECTRONICO 13 **garcia@mg.com.mx** **8.16.1** TELEFONO 1 **50** **8.16.2** TELEFONO 2 **50** **8.16.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.17 CORREO ELECTRONICO 14 **garcia@mg.com.mx** **8.17.1** TELEFONO 1 **50** **8.17.2** TELEFONO 2 **50** **8.17.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.18 CORREO ELECTRONICO 15 **garcia@mg.com.mx** **8.18.1** TELEFONO 1 **50** **8.18.2** TELEFONO 2 **50** **8.18.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.19 CORREO ELECTRONICO 16 **garcia@mg.com.mx** **8.19.1** TELEFONO 1 **50** **8.19.2** TELEFONO 2 **50** **8.19.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.20 CORREO ELECTRONICO 17 **garcia@mg.com.mx** **8.20.1** TELEFONO 1 **50** **8.20.2** TELEFONO 2 **50** **8.20.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.21 CORREO ELECTRONICO 18 **garcia@mg.com.mx** **8.21.1** TELEFONO 1 **50** **8.21.2** TELEFONO 2 **50** **8.21.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.22 CORREO ELECTRONICO 19 **garcia@mg.com.mx** **8.22.1** TELEFONO 1 **50** **8.22.2** TELEFONO 2 **50** **8.22.3** TELEFONO 3 **52916339**

8.23 CORREO ELECTRONICO 20 **garcia@mg.com.mx** **8.23.1** TELEFONO 1 **50** **8.23.2** TELEFONO 2 **50** **8.23.3** TELEFONO 3 **52916339**

9 DATOS DEL REPRESENTANTE LEGAL

9.1 REGISTRO FEDERAL DE COMERCIO EXTERNO **LOGA541206A04**

9.2 CLAVE ÚNICA DE REGISTRO DE IDENTIFICACION **LOGA541206MDFRNR03**

9.3 APELLIDO PATERNO **LOPEZ**

9.4 APELLIDO MATERNO **GARCIA**

9.5 NOMBRE(S) **ANABEL**

10 DEPOSIAR SU PROTESTA DE VERDAD QUE LO DAMOS CON TENDRÁ EN LA FORMA ORIGINAL SOLO CERTOS

10.1 FIRMA DEL LEGITIMADO, IDENTIFICACIÓN Y SELLO DEL REGISTRO PÚBLICO

10.2 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.3 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.4 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.5 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.6 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.7 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.8 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.9 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.10 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.11 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.12 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.13 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.14 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.15 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.16 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.17 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.18 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.19 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

10.20 FIRMA DEL LEGITIMADO CON EL QUE SE OTORGÓ ESTE DOCUMENTO

5.5.1 Determinación del Impuesto sobre la renta por desincorporación de sociedades controladas

Los importes que se muestran a continuación son de carácter informativo.

Determinación del impuesto a pagar por desincorporación									
Concepto	ESCA HOLDING	ESCA A	ESCA B	ESCA C	ESCA D	ESCA E	ESCA F	ESCA F	
Utilidad (perdida) fiscal a diciembre 2007	400,764	201,465,555	5,485,875	29,297,692	(1,376,904)	(238,397)		(21,250)	
% de participación accionaria	1.000000	1.000000	0.999980	1.000000	1.000000	0.999980		0.999980	
% de participación consolidable	1.00	1.00	1.00	0.60	1.00	1.00		1.00	
Utilidad (perdida) en partic. consolid.	400,764	201,465,555	5,485,765	17,578,615	(1,376,904)	(238,392)		(21,250)	222,893,390
Utilidad fiscal consolidada en part. cons. por desincorporación	400,764	201,465,555	5,485,765	17,578,615	(1,376,904)	(238,392)		(21,250)	TOTALES 222,893,390
Resultado fiscal consolidado					1,414,368	477,993		377,925	855,918
Impuesto consolidado del ejercicio	112,214	56,410,355	1,536,014	4,922,012	(385,533)	(66,750)		(5,950)	223,749,308
Pagos provisionales consolidados									62,649,806
Pagos provisionales particip. consolid.	0	0	0	0	0	0		0	104,013,581
ISR. a cargo a (favor)	112,214	56,410,355	1,536,014	4,922,012	(385,533)	(66,750)		(5,950)	(41,363,775)
ISR. ret. bancos y ca. de bol. partic. consolid	0	0	0	0	0	0		0	177,546
ISR. a cargo a (favor)	112,214	56,410,355	1,536,014	4,922,012	(385,533)	(66,750)		(5,950)	(41,541,321)
									Saldo a favor anterior (41,668,764)
									Impuesto a cargo 127,443
									Actualización 30,703
									Recargos 80,241
									Total a pagar 238,387

CONCLUSIONES

En el desarrollo de nuestro trabajo realizamos un análisis teórico y práctico del Régimen de Consolidación Fiscal, al llevarlo a cabo, hemos tratado de realizar un análisis objetivo y práctico de sus disposiciones.

A continuación detallamos las conclusiones de tipo general a las que llegamos a lo largo de nuestro estudio:

1. La Consolidación Fiscal constituye una medida acertada de nuestro sistema fiscal al permitirnos a los grupos de empresas tributar en el Impuestos Sobre la Renta como si se tratara de un solo contribuyente en la parte correspondiente al interés mayoritario. Es por lo tanto, un importante instrumento de apoyo para el crecimiento de las empresas al promover una mayor productividad y facilitar la reinversión de las utilidades que generan algunas de las empresas del grupo en otras de nueva creación o que requieren de fuertes inversiones.
2. A pesar del punto anterior no consideramos que la Consolidación Fiscal constituya un régimen de privilegios para los grandes grupos como algunos se empeñan en sostener. Creemos que lo único que se quiere hacer con este régimen, es la indiferencia entre las sociedades que pueden crecer de manera particular y aquellas que por alguna circunstancia necesitan crecer adquiriendo o asociándose con empresas ya existentes o creando nuevas.
3. Sabemos que este no es un régimen que podamos manejar fácilmente, sin embargo lo que mas ha complicado su manejo son las constantes modificaciones que le han efectuado.

Una disposición que rompe con el principio de neutralidad que caracteriza al régimen de Consolidación Fiscal es la que obliga a reversar, a nivel consolidado, las pérdidas sufridas por las empresas del grupo y que hayan sido consideradas

para determinar el Resultado Fiscal Consolidado, cuando se vence el plazo de diez años previsto en la Ley del Impuesto Sobre la Renta sin que la empresa que las generó, haya podido obtener utilidades fiscales en lo individual para poder amortizar dichas pérdidas. Decimos que se rompe con el principio de neutralidad porque si se tratará de una sola empresa en la que una de sus divisiones hubiera sufrido las pérdidas, éstas se amortizarían, automáticamente, con las utilidades generadas por otras divisiones sin ninguna repercusión posterior.

4. Aunque la Ley permite que a nivel consolidado y cumpliendo ciertos requisitos, se compensen las pérdidas en enajenación de acciones de sociedades controladas que no hayan sido de las consideradas como colocadas entre el gran público inversionista, contra las ganancias que por el mismo concepto obtengan la controladora y otras controladas, ello solamente puede hacerse cuando las ganancias y las pérdidas se produzcan en el mismo ejercicio y hasta por el monto de dichas ganancias. Creemos que para igualar este tratamiento con lo que sucede a las empresas que no consolidan, debiera permitirse que las pérdidas no compensadas en el ejercicio en que se sufrieron se pudieran compensar también en los cinco ejercicios siguientes.
5. El tratamiento previsto en la Ley para la Desincorporación de empresas controladas, implica que se tenga que duplicar y a veces hasta triplicar la reversión de los beneficios obtenidos en la consolidación: La regla 3.5.13 de la Resolución Miscelánea Fiscal para 2006, subsana muchas de estas deficiencias pero no la totalidad.

En nuestra Opinión los conceptos que deben considerarse en una Desincorporación son: las pérdidas fiscales y las pérdidas en enajenación de acciones de controladas que se hayan aprovechado en la consolidación y que la controlada que se desincorpora tenga derecho a deducir en ejercicios futuros en lo individual, los conceptos especiales de consolidación pendientes por operaciones en que haya intervenido dicha controlada y los dividendos distribuidos por la

misma que no provengan de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta, o de la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida.

Una vez que los montos correspondientes a estas partidas hayan sido sumados o restados a la Utilidad Fiscal Consolidada o a la Pérdida Fiscal Consolidada del ejercicio inmediato anterior, respectivamente, deberá modificarse la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Consolidada para reconocer el efecto de esta modificación.

6. Consideramos que la mecánica para la desconsolidación total de un grupo debería estar contenida en una regla específica y no en la misma regla que la que regula las desincorporaciones, ya que, aún cuando la desconsolidación constituye en realidad una desincorporación de todas las controladas, reviste características específicas que deben tratarse por separado.

Las deficiencias señaladas en el punto anterior, son también aplicables en buena medida a los casos de desconsolidación total de algún grupo, ya que el tratamiento previsto en la Ley sufre prácticamente de defectos similares.

Adicionalmente, del texto de la Ley se desprenden dos posibles procedimientos en caso de una desconsolidación dependiendo de la causa que origine este hecho. El procedimiento que nos parece correcto para todos los casos es el de considerar a la desconsolidación como una desincorporación masiva de sociedades controladas, ya que, mediante el mismo, se pueden determinar con precisión los beneficios obtenidos en la consolidación que deben reversarse al momento de abandonar este régimen. Si la autoridad fiscal considera que ciertas causas de desconsolidación deben penalizarse, ello puede hacerse a través de otros mecanismos como podría ser la imposición de una multa.

También, en este caso, la regla 3.5.13 para 2006, antes indicada, subsana en gran parte las deficiencias de la Ley y prevé un solo mecanismo para la desconsolidación. Sin embargo, ello no debe ser pretexto para no modificar la Ley para que sea ésta la que establezca el régimen correcto que debe aplicarse.

Como se comenta en el párrafo anterior, la regla subsana gran parte de las deficiencias de la Ley del Impuesto Sobre la Renta en materia de desincorporación de controladas o desconsolidación total de algún grupo; sin embargo, en caso de que con motivo de dichos eventos en la declaración complementaria del ejercicio inmediato anterior se obtenga utilidad fiscal consolidada, no está previsto que se le disminuya, en su caso, las pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores.

8. En este régimen de Consolidación Fiscal analizando cuales fueron las repercusiones que sufrió con la entrada en vigor del Impuesto Empresarial a Tasa Única, nos percatamos de que el cálculo de dicho impuesto no nos beneficio ni nos afecto en nada simplemente se debe calcular como lo plantea la Ley del Impuesto Empresarial a Tasa Única sin tener repercusión alguna en las empresas que se encuentran en este régimen.

BIBLIOGRAFÍA

- **Consolidación Fiscal en las Empresas**
Editorial: Porrúa
Autor: Alejandro Sánchez Olguín
Edición: 2008

- **Consolidación Contable y Fiscal**
Personas morales 2009
Editorial: Centro de Estudios Financieros
Autores: Lizanda Cuevas y Cabedo Tonue
Edición: 2008

- **Aplicación práctica del ISR y el IETU**
Personas morales 2009
Editorial: Ediciones Fiscales ISEF
Autor: Arnulfo Sánchez Miranda
Edición: 2009

- **Prontuario Fiscal Estudiantil 2009**
Editorial: Cengage Learning Editores SA de CV
Autor: Susana Mireles Arreola
Edición: 2009

- **Tratado del Impuesto Sobre la Renta**
Editorial: Themis
Autor: Calvo Nicolau Enrique
Edición: 1997

- **Diccionario de contabilidad**

Editorial: Nuevo Editores México

Autor: Franco Díaz Eduardo

Edición: 1983

- **IETU análisis y casos prácticos**

Editorial: Sicco, SA de CV

Autor: Alberto González Lemus

Edición: 2008

Páginas Web:

- **Enciclopedia**

<http://es.wikipedia.org/wiki/ingreso>

- **Diario oficial de la federación**

www.sat.gob.mx/informacionfiscal/legislacion

- **Resolución Miscelánea fiscal 2008**

www.sat.gob.mx/informacionfiscal/legislacion

- **Constitución política de los estados mexicanos**

Www.diputados.gob.mx/leyesbiblioteca

- **Código fiscal de la federación**

Www.diputados.gob.mx/leyesbiblioteca