

# ESTUDIO COMPARATIVO DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL Y EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES: EL CASO DE MÉXICO

María Enriqueta Mancilla Rendón, Eduardo Arizmendi Salcido y Valentín Ricardo Padilla Peña



## SINOPSIS

El objetivo de este trabajo es hacer un estudio comparativo del régimen de consolidación fiscal con la propuesta del régimen opcional para grupos de sociedades buscando identificar si el nuevo régimen es sencillo en su autodeterminación, y al mismo tiempo, comprender si es de fácil fiscalización para la hacienda pública. Es un estudio exploratorio-descriptivo, que permite conocer el importe recaudado por el régimen de consolidación fiscal, y la perspectiva de recaudación a ejercicios futuros. Se analizan las diferencias de ambos regímenes para la autodeterminación del impuesto, sin que esto necesariamente implique una mayor recaudación.

*Los Autores: **María Enriqueta Mancilla Rendón.** Doctora en Ciencias de la Administración por la Universidad Nacional Autónoma de México, Maestra en Administración y Contador Público por la Escuela Bancaria y Comercial. Investigadora de la Universidad La Salle. **Eduardo Arizmendi Salcido.** Contador Público por la Escuela Superior de Comercio y Administración (ESCA) del IPN. Contador Público profesional certificado en fiscal por IMCP. Miembro del IMCP y de la Comisión Fiscal del CCPM. Socio de Novint. **Valentín Ricardo Padilla Peña.** Contador Público por La Universidad La Salle, Certificado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos del cual es miembro. Socio de Padilla Peña y Asociados. Profesor de la Universidad La Salle.*

## Contenido

1. Panorama del régimen de consolidación fiscal
2. El régimen opcional para grupos de sociedades
3. Metodología de investigación y objetivo
4. Resultados
5. Conclusiones
6. Bibliografía

En la agenda estratégica para las reformas que propone la Organización para la Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) para México está eliminar los gastos fiscales para ampliar la base tributaria, simplificar y transparentar la gestión del sistema tributario. Estos planteamientos son coincidentes con la intención de la legislación en México en ampliar la base tributaria, reducir los gastos fiscales (2012b, p. 73), y eliminar el régimen de consolidación fiscal. Estudios empíricos muestran que el sector de los grandes grupos empresariales opta por el régimen de consolidación fiscal, también el sector de la pequeña y mediana empresa, aunque el menor de los casos opta por el beneficio del régimen de consolidación fiscal (Mancilla, 2013a). La evidencia documental muestra que el régimen de consolidación fiscal es representativo en materia de recaudación; la hacienda pública obtiene una cuarta parte de la recaudación de Impuestos Sobre la Renta de las personas morales por el régimen de consolidación fiscal.

De las entidades económicas que desarrollan sus actividades en México, el 0.2% son empresas

transnacionales que emplean al 35.2% de las personas ocupadas y la producción total de los bienes y servicio corresponde al 73.9%, es decir, casi 74 pesos de cada cien los producen las transnacionales (INEGI, 2012, p. 46). De acuerdo con la OCDE las empresas transnacionales son organizaciones que han manifestado tener respeto por las normas jurídicas y sociales en los Estados en los que se desarrollan, además de que éstos colaboran para fortalecer el marco legal, fiscal, y político internacional (2011, p. 15) para la expansión de los grupos de empresas.

En México, en materia del impuesto sobre la renta, un grupo importante de empresas transnacionales optan por el régimen consolidación fiscal que establece la legislación; también ésta práctica la desarrollan las empresas que se establecen en países como Alemania, Australia, España, Estados Unidos, Francia, Italia, Japón, Países Bajos, y Reino Unido (Reyes y Hernández 2013, p.75), Bélgica, Canadá, Corea, Noruega, Singapur, Suecia, Finlandia, Chile, Ecuador, Israel, Rumania y República Checa (Labrador y Penilla, 2006, p.51-52) porque son países donde el régimen de consolidación se aplica. Las legislaciones de estos países establecen normas fiscales parecidas para consolidar; la posesión accionaria y la residencia fiscal son particularidades a fin, incluso el principio de auto determinación es homólogo en la base de tributación; solamente en los Estados Unidos y el Reino Unido se establece algunas excepciones.

El presente documento tiene como propósito hacer un estudio comparativo del actual régimen de consolidación fiscal y del régimen de incorporación que establecerá la nueva legislación.

## 1. PANORAMA DEL RÉGIMEN DE CONSOLIDACIÓN FISCAL

Se tiene conocimiento que el régimen de consolidación fiscal se conoce en México desde 1925. El régimen consideraba que las sociedades con una relación de negocios podían fusionar su contabilidad y declarar el total de sus ingresos de manera conjunta (Labrador y Penilla, 2006, p. 36), comprendiéndose como un derecho que dependía de las sociedades ejércelo. El régimen se derogó en 1951 debido a que no llegó aplicarse, y en 1973 resurge el régimen de consolidación fiscal, con el decreto de beneficios fiscales aplicables a las empresas que tenían como propósito fomentar la industria y el turismo, precedente del actual régimen de consolidación fiscal (Arizmendi, 2013). El régimen permitió sumar los resultados de las empresas integrando una sola base gravable para el pago del impuesto.

La consolidación fiscal es un régimen de pago de impuestos neutral, ya que al compensarse las utilidades con las pérdidas fiscales declaradas por las sociedades que consolidan, se determina el impuesto, “que en estricta teoría el grupo consolidado debería pagar el mismo impuesto que le hubiera correspondido si se hubiera organizado con la constitución de sucursales o divisiones, en lugar de constituir sociedades con personalidad jurídica propia” (Labrador y Penilla, 2006, p.45).

La reforma fiscal de 2010 estableció a cinco ejercicios el diferimiento del pago del ISR, “tiempo que se consideró suficiente para la recuperación financiera de las empresas con pérdidas” (ASF, 2011, p.2). En el actual régimen las empresas que participan son la sociedad controladora y la sociedad controlada, las cuales son residentes en México. La controladora es la responsable de enterar en una sola declaración fiscal los resultados obtenidos por las controladas. Una sociedad mercantil es considerada mexicana cuando fue constituida conforme a las leyes mexicanas, las cuales pueden ser sociedad

en nombre colectivo, en comandita simple, de responsabilidad limitada, sociedad anónima y en comandita por acciones.

Las empresas controladoras son propietarias de más del 50% de las acciones con derecho a voto de una o más sociedades controladas, inclusive cuando dicha propiedad se tenga por conducto de otras sociedades que a su vez sean controladas por la misma sociedad controladora. El derecho a voto no está limitado y está definido por la legislación mercantil como acciones de goce. “Bajo el esquema de consolidación fiscal de nuestro país, el grupo de empresas consolidado es considerado, para propósitos fiscales, como una sola unidad, [...] permitiendo compensar las pérdidas fiscales de ejercicios corrientes contra utilidades fiscales de ejercicios corrientes correspondientes a las empresas del mismo grupo” (Puente 2011, p. 69).

La capacidad accionaria de la controladora sobre la controlada deberá ser más del 50% 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. No tienen el carácter de controladora y controlada las personas morales no contribuyentes, las que componen el sistema financiero, los residentes en el extranjero aun con establecimiento permanente, las que se encuentren en liquidación, sociedades cooperativas y las que tributen en el régimen simplificado.

El régimen de consolidación fiscal es un régimen opcional de tributación para los grupos de empresas mercantiles residentes en México, cuya bondad permite a una entidad económica llamada controladora, constituida por dos o más empresas llamadas controladas o subsidiarias, determinar un solo resultado fiscal sobre el cual se aplica la tasa impositiva para determinar el impuesto consolidado (Arizmendi 2013a).

El régimen describe al grupo como un solo contribuyente. La controladora es la responsable de presentar los resultados consolidados de la controladora con sus controladas. El resultado fiscal consolidado se determina sumando las utilidades fiscales del ejercicio de que se trate correspondiente a la sociedad controladora y las sociedades controladas y se le resta las pérdidas

fiscales del ejercicio en que ocurrieron; también se resta el monto de las pérdidas que provengan de la enajenación de acciones emitidas por las sociedades controladas hasta determinar el resultado fiscal. Calculado el impuesto se da el efecto de los pagos provisionales y los impuestos retenidos para determinar el saldo consolidado a cargo o a favor.

### **Cuadro 1** **Determinación del resultado fiscal consolidado**

(+)	Utilidades fiscales del ejercicio de las controladas
(-)	Pérdidas fiscales del ejercicio de las controladas
(+/-)	Utilidad o pérdida fiscal de la controladora
(-)	Perdidas fiscales anteriores a la consolidación de controladas y controladora
(+/-)	Modificación a las utilidades o pérdidas de controladas
(-)	Pérdida en venta de acciones deducibles
(+)	Pérdida en venta de acciones deducida
(=)	Utilidad o pérdida fiscal consolidada
(-)	Pérdidas fiscales consolidadas de ejercicios anteriores

**Fuente:** elaboración con base en la LISR, art. 64

La sociedad controladora que hubiera optado por determinar su resultado fiscal consolidado, llevará la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta (CUFIN) consolidada. En cada ejercicio se determina la CUFIN consolidada. Los ingresos por dividendos percibidos solo serán considerados los que perciban la controladora y las controladas de personas morales ajenas a la consolidación. Los dividendos o utilidades pagados serán los que pague la sociedad controladora. Los ingresos, dividendos o utilidades, sujetos a regímenes fiscales preferentes, serán los percibidos por la sociedad controladora y las sociedades controladas, en la participación consolidable en la fecha en que se pague el impuesto que a éstos corresponda.

Se requiere que todas las controladas y la controlada permanezcan en el régimen cinco ejercicios o hasta incumplimiento de requisitos o desconsolidación. Se requiere una autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público

para consolidar fiscalmente y con ello se semicentraliza los trámites administrativos que deban realizarse ante la hacienda. La autorización para consolidar surte efectos a partir del ejercicio siguiente a aquél en el que se otorgue. Las controladas que se incorporen a la consolidación antes de que surta efectos la autorización, deberán incorporarse a la misma a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se obtuvo la autorización para consolidar. Las sociedades que se incorporen a la consolidación con posterioridad a la fecha de la autorización, se deberán incorporar a partir del ejercicio siguiente a aquél en que se adquiera la propiedad con más del 50% de sus acciones con derecho a voto.

La controladora debe presentar aviso dentro de los quince días siguientes a la fecha en que adquiera, directamente o por conducto de otras sociedades controladas, una nueva controladora. En el caso de que las controladas se incorporen entre la fecha de presentación de

---

la solicitud y la de notificación de la autorización, se debe presentar el aviso dentro de los quince días siguientes a la fecha en que se notifique la autorización. En el caso de que las sociedades surjan por escisión, dentro de los 45 días siguientes a la fecha en que se constituyan las escindidas.

La sociedad controladora que ejerza la opción de consolidación deberá llevar los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta consolidada, así como de la totalidad de los dividendos o utilidades percibidos; registros de las utilidades y las pérdidas fiscales generadas por las sociedades controladas en cada ejercicio; registros de las utilidades y las pérdidas fiscales obtenidas por la sociedad controladora en cada ejercicio, incluso de las ganancias y pérdidas que provengan de la enajenación de acciones. Los registros que permitan determinar la cuenta de utilidad fiscal neta que hubiera correspondido a la sociedad controladora de no haber consolidado. Además deberá 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 anual. Si la declaración presentase cantidad a cargo, la sociedad controladora deberá enterarla con la propia declaración. Si alguna o algunas de las sociedades controladas presenten declaración complementaria con el fin de subsanar errores u omisiones la sociedad controladora deberá corregir su resultado fiscal y enterar el impuesto (en su caso).

Entre las obligaciones de las sociedades controladas está presentar su declaración del ejercicio y calcular el impuesto como si no hubiera consolidación, así como el cálculo de sus pagos provisionales. La cuenta de utilidad fiscal neta de cada sociedad controlada se integrará y se llevará un registro de utilidades fiscales netas que se integrará con las utilidades fiscales netas consolidables de cada ejercicio. Cuando 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 conforme a la metodología de precios de transferencia.

El principal beneficio que genera régimen de consolidación fiscal está en los flujos de efectivo ya que el pago del impuesto se difiere hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades. Dicho beneficio se tiene hasta que se presente aviso ante el Servicio de Administración Tributaria para dejar de consolidar y conjuntamente con el aviso se presenta copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales de las sociedades controladora y controladas, el cálculo del impuesto derivado de la desconsolidación que con motivo de la determinación del resultado fiscal consolidado determine a su cargo o de las cantidades que resulten a su favor, y copia de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales con todos los anexos.

La desconsolidación procede si una controladora no incorpora a una controlada cuyos activos representen el 3% o más del valor total de los activos del grupo que consolide al momento en que debió efectuarse la incorporación. También es aplicable cuando la controladora no incorpore a la consolidación en un mismo ejercicio, a dos o más controladas cuyos activos representen en su conjunto el 6% o más del valor total de los activos del grupo que consolide. También se aplicará en el caso en que se incorpore a la consolidación a una o varias sociedades que no sean controladas o en el caso de que la controladora desaparezca por Fusión. 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

En la fusión de sociedades se considera que existe desincorporación de las controladas que

desaparezcan con motivo de la fusión. En el caso de que las sociedades se encuentren en suspensión de actividades deberán desincorporarse cuando esta situación dure más de un año. Cuando por segunda ocasión en un periodo de cinco ejercicios

contados a partir de la fecha en que se presentó el aviso de suspensión de actividades por primera ocasión. La determinación del impuesto por desincorporación o desconsolidación se determina conforme a la siguiente mecánica fiscal:

**Cuadro 2**  
**Determinación del resultado fiscal**  
**después de la desconsolidación / desincorporación**

Utilidad o pérdida fiscal consolidada antes de la desincorporación	
(+ / -) Pérdidas fiscales de ejercicios anteriores	
(+ / -) Pérdida en enajenación de acciones	
(+ / -) Dividendos pagados no provenientes de CUFIN	
(+ / -) Diferencia del saldo de la CUFIN	
(+ / -) Diferencia del saldo del registro de la UFIN	
(=) Resultado Fiscal después de la desconsolidación / desincorporación	
( X ) Tasa	
( = ) Total Impuesto sobre la renta a pagar	

**Fuente:** Elaboración con base en la LISR

**1.1. La recaudación del Régimen de consolidación fiscal**

El Servicio de Administración Tributaria es la administración que se encarga de los procesos de recaudación, auditoría, atención y vigilancia jurídica de todos los contribuyentes. Entre los contribuyentes que se encarga de fiscalizar son los grandes contribuyentes que conforman grupos de empresas, la finalidad es de determinar el ISR a los resultados del grupo. El efecto de la aplicación de la norma crea un beneficio en los flujos de efectivo del grupo que conlleva al pago diferido del impuestos sobre la renta hasta el momento en que se desconsolide el grupo, se desincorpore alguna de las empresas, o bien, se generaren utilidades, por lo que el pago del ISR se difería por tiempo indefinido hasta la reforma fiscal de 2010 que limitó el diferimiento del pago del impuestos por cinco ejercicios.

La Auditoría Superior de la Federación fiscalizó la gestión financiera a los grandes contribuyentes para presentar la información en Cuenta Pública (ASF, 2011, p. 1), particularmente se estudió el importe recaudado del régimen general de ley de las personas morales. Cuenta Pública 2011 publicó la recaudación por concepto de ley un total de \$629,040.72 millones de pesos de ISR que incluye la recaudación de las personas morales (45.55%), personas físicas (1.85%), retenedores personas morales y personas físicas (52.40%), ingresos derivados en el extranjero (0.19%), y otros conceptos de la ley (0.01%). El total del ISR recaudado incluye el impuesto de las personas morales, régimen simplificado, intereses, dividendos, fondos de pensiones, jubilaciones, y el régimen de consolidación fiscal, el cual corresponde el 11.39% del total de la recaudación del ISR y el 25% de la recaudación de las personas morales, \$71,673.07 millones de pesos que se obtuvo por pagos provisionales y del ejercicio.

**Cuadro 3**  
**Recaudación del ISR en 2009 por concepto de ley**  
**(Miles de pesos)**

Concepto	Total ISR Recaudado	%	
<b>Personas Morales</b>	<b>286,515,594.80</b>	<b>100</b>	<b>45.55</b>
De las personas morales	19,156,881.90	6.70	3.05
Régimen simplificado. Impuesto propio	2,722,919.50	1.00	0.44
Régimen simplificado. Impuesto de sus integrantes	724,027.00	0.30	0.12
<b>Consolidación</b>	<b>71,673,074.70</b>	<b>25.00</b>	<b>11.39</b>
Régimen General de Ley	184,713,518.50	64.50	29.36
Dividendos	6,306,899.90	2.20	1.00
Fondo de pensiones, jubilaciones y primas de antigüedad	1,218,273.30	0.40	0.19
<b>Total ISR Recaudado:</b>	<b>629,040,729.40</b>	<b>100</b>	

**Fuente:** Elaboración propia con base en datos de: EAI 2009, ACTCI, SAT

De acuerdo con el Presupuesto de Gastos Fiscales<sup>1</sup>, el monto reportado en el presupuesto, -apoyos indirectos autoaplicativos del gobierno hacia diversos sectores de la economía o de contribuyentes mediante marco tributario, que permiten a sus beneficiarios diferir el pago de los impuestos- se consideró \$12,478 millones de pesos como gasto fiscal, sin embargo el ingreso en la hacienda de los pago del impuesto que fue diferido será recuperado en futuros ejercicios fiscales.

La OCDE considera que el sistema de impuesto sobre la renta empresarial mexicano

tiene ciertas debilidades que derivan en el aprovechamiento de planeaciones fiscales de las empresas trasnacionales, incluso menciona que “ciertos cambios en las reglas pueden ayudar a evitar el abuso” (2012, p. 76). Dichas debilidades, vinculantes con una reforma fiscal refiere “las limitaciones a la consolidación de pérdidas de empresas recién adquiridas que pueden usarse para compensar el gravamen de las utilidades dentro de grupos corporativos”, y lo ejemplifica con la práctica abusiva de las empresas que “generan fuertes pérdidas que después la empresa consolidada puede” (p. 77) disminuir.

1. *Son estimaciones de ingresos que el erario no percibe, “por la autoaplicación de parte de los contribuyentes de los tratamientos diferenciales contenidos en los ordenamientos legales”.*

## 2. EL RÉGIMEN OPCIONAL PARA GRUPOS DE SOCIEDADES

El nuevo régimen considera a las empresas del grupo como integradora e integradas y estas son las que pueden solicitar autorización para aplicar el régimen opcional. La sociedad integradora y las integradas que ejerzan la opción deben aplicarla hasta en tanto la sociedad integradora no presente aviso para dejar de hacerlo, o bien, cuando deje de cumplir alguno de los requisitos establecidos. Las sociedades integradoras deben ser residentes en México, además de ser propietarias de más del 80% de las acciones con derecho a voto de otra u otras sociedades integradas, y en ningún caso serán propiedad de otra u otras sociedades, excepto que sean residentes en el extranjero con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio. Las sociedades integradas son aquéllas en las cuales más del 80% de sus acciones con derecho a voto son propiedad, ya sea en forma directa, indirecta o de ambas formas, de una sociedad integradora. La tenencia indirecta es aquélla que tenga la sociedad integradora por conducto de otra u otras sociedades que a su vez sean integradas por la misma sociedad integradora.

El impuesto sobre la renta del ejercicio a enterar y diferir se determina a partir del resultado o pérdida fiscal del ejercicio. La sociedad integradora obtiene el resultado fiscal integrado, sumando el resultado fiscal del ejercicio de las sociedades integradas al que se le restará las pérdidas fiscales de las sociedades integradas. La integradora calculará un factor de resultado

fiscal el cual obtiene dividiendo el resultado fiscal integrado del ejercicio entre la suma de los resultados fiscales por la sociedad integradora y por sus sociedades integradas en la participación integrable. Si el resultado fiscal integrado resulta negativo es cero. La sociedad determina el impuesto del ejercicio para lo cual suma el monto del impuesto que corresponda a la participación integrable con el que corresponda a la participación no integrable y será el impuesto que se deberá enterar en la declaración del ejercicio fiscal. La diferencia entre el impuesto que corresponda a la participación integrable y el monto obtenido de la participación integrable se multiplicará por el factor de resultado fiscal integrado. La cantidad que resulta será el impuesto del ejercicio que podrá diferirse por un plazo de tres ejercicios. La participación integrable será la participación accionaria que una sociedad integradora tenga en el capital social de una sociedad integrada ya sea en forma directa o indirecta. La participación integrable de las sociedades integradoras será del 100%. La participación no integrable es la participación accionaria en que la sociedad integradora no participa directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.

La sociedad integradora y sus integradas para determinar el impuesto sobre la renta del ejercicio, así como el impuesto que podrán diferir lo determinan con base en lo siguiente:

**Cuadro 4**  
**Determinación del impuesto con base en el**  
**régimen opcional para grupos de sociedades**

(+)	Resultado fiscal de las sociedades integradas
(-)	Pérdidas fiscales de las sociedades integradas (sin actualización)
<hr/>	
=	Resultado fiscal integrado
	Resultado fiscal integrado = Factor del resultado fiscal integrado
<hr/>	
(+)	Resultado fiscal de las sociedades integradas
	Impuesto a pagar
X	Participación integrable
=	Resultado
X	Factor de resultado fiscal integrado
=	Monto participación integrable
	Impuesto a pagar
X	Participación no integrable
=	Resultado
X	Factor de resultado fiscal
=	Monto participación no integrable <sup>2</sup>
	Monto participación integrable
+	Monto participación no integrable
<hr/>	
=	Impuesto a enterar del ejercicio
	Impuesto de la participación integrable
	Menos Monto de la participación integrable
<hr/>	
=	Impuesto a diferirse por un plazo de tres ejercicios

**Fuente:** elaboración propia con base en la iniciativa de Ley del ISR 2014.

Para obtener la autorización para integrar el resultado fiscal, la sociedad integradora tiene que contar con la conformidad por escrito del representante legal de cada una de las sociedades integradas para determinar y enterar el impuesto sobre la renta. También debe

presentar la solicitud de autorización a más tardar el día 15 de agosto del año inmediato anterior a aquél por el que se pretenda determinar el impuesto integrado, junto con la documentación probatoria que solicite el SAT. En la solicitud deberá señalar a todas las integradas.

2. *La participación no integrable es la participación accionaria en que la sociedad integradora no participa directa o indirectamente en el capital social de una sociedad integrada.*

Las sociedades integradora están obligadas a llevar la CUFIN identificando en cada ejercicio la UFIN de la participación integrable de cada sociedad, la participación por la que se pagó el impuesto del ejercicio, la participación integrable por la que se diferió el impuesto del ejercicio y la participación no integrable.

Cuando la sociedad integradora deje de aplicar la opción de incorporación de sociedades ya no puede ser considerada como integradora o deje de reunir los requisitos para serlo, cada sociedad deberá desincorporarse y enterar el impuesto que hubiere diferido durante el periodo que estuvo integrada. Además se verán impedidas para volver aplicar la opción durante los tres ejercicios siguientes.

### 3. METODOLOGÍA DE INVESTIGACIÓN Y OBJETIVO

La investigación fundamentalmente tiene un carácter cualitativo en un marco referencia interpretativo de hermenéutica conservadora. El corte del estudio es transversal y tiene por objeto analizar el régimen de consolidación fiscal para los grupos de empresas y el efecto en la recaudación para la hacienda pública. Se estudia el régimen opcional para grupos de sociedades que presentó el ejecutivo al Congreso de la Unión, y el informe de la cuenta pública, específicamente el rubro de la recaudación en materia del impuesto sobre la renta. También se estudió y analizó la información de teóricos especialistas expertos que han trabajado y estudiado el tema.

Por ser un tópico altamente especializado, Hernández lo llama “inmersión inicial en el campo” (2006:272), que muestra en primer lugar un panorama general del régimen de consolidación y al mismo tiempo el efecto que tiene el régimen en la recaudación. También se muestra la propuesta en la iniciativa de reforma hacendaria que presentó el primer mandatario en México al Congreso de la Unión sobre el régimen opcional para grupos de sociedades. Se trata de

un estudio con diseño transeccional exploratorio y alcance descriptivo. El estudio termina con la intención de comprender las diferencias el régimen de consolidación fiscal en comparación con el nuevo régimen fiscal opcional para grupos de sociedades, en un ejercicio sobre el probable incremento en la recaudación.

#### 3.1. Unidad de análisis

Por tratarse de un estudio hermenéutico la investigación se inicia con el análisis deóntico del régimen de consolidación fiscal que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta, y el análisis de teóricos, expertos técnicos que han aplicado el régimen fiscal. Para fortalecer la importancia del régimen, se revisa en materia de recaudación el importe que publica Cuenta Pública 2011 en relación a la cantidad recaudación por este régimen fiscal. Posteriormente se revisa la iniciativa de decreto por el que se expide la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta que propuso el presidente en turno para finalmente hacer el estudio comparativo y comprender las diferencias entre el régimen vigente contra el nuevo.

## 4. RESULTADOS

A partir del 1982 la autoridad legislativa ordenó cambios en la reserva de ley que fueron aplicados al régimen de consolidación fiscal del ejercicio vigente. También los cambios operaron en la esfera del ejecutivo con las disposiciones reglamentarias y resoluciones misceláneas fiscales administrativas. El efecto de las modificaciones fiscales se materializó cuando la autoridad administrativa aplicó sus facultades de comprobación a los contribuyentes que optaron por el régimen, el acto de fiscalización resultó complejo y difícil para la autoridad. El régimen de consolidación es un tópico altamente especializado y se requiere de adiestramiento disciplinario para aplicar las disposiciones descriptivas y prescriptivas, y atender la vigencia de la ley, derivadas de las adiciones y reformas fiscales que propusiera el legislativo para revisar y determinar el resultado fiscal consolidado.

Basta con enunciar la determinación y comparación de la CUFIN de las controladas contra la CUFIN de la controladora, la determinación de las pérdidas, los dividendos pagados fuera de la CUFIN, la participación accionaria que la sociedad controladora tenga en una sociedad controlada, la Cuenta de Utilidad Fiscal Neta Reinvertida (CUFINRE) y CUFIN consolidable, la figura de controladora pura, la determinación de los conceptos especiales de consolidación. Lo anterior, aunado a las reformas fiscales vigentes en cada ejercicio que incidieron en la determinación del impuesto calculado, y consolidado a diferir, por comprender una combinación de normas fiscales vigentes y anteriores. A esto habrá que sumar la reestructuración de los grupos para transferir el control; las fusiones, escisiones, la incorporación de empresas, la liquidación; esto requiere de un control contable ordenado y estricto de cada empresa del grupo para determinar un apropiado cálculo del impuesto a enterar y diferir. Estos factores debilitaron el control y la fiscalización de la autoridad

hacendaria sobre las empresas que optaron por este régimen (Presidencia, 2013, p. XXXIX). Es por ello que la autoridad propuso eliminar el régimen de consolidación fiscal y establecer el régimen opcional para grupos de sociedades.

Las principales ventajas del régimen de consolidación fiscal son la aplicación inmediata de las pérdidas fiscales de las controladas y la controladora con las utilidades fiscales cuyo efecto permitió el diferimiento del impuesto a cinco ejercicios. El diferimiento del impuesto sobre los dividendos pagados por cinco ejercicios; la posibilidad de aplicar ciertos beneficios que establezcan los tratados internacionales; optimización en los procesos administrativos al tener una representada por el grupo. La Ley del impuesto sobre la renta propone un esquema de salida del régimen con dos alternativas para el cálculo del impuesto diferido que se tenga al 31 de diciembre de 2013, así como un esquema de pago fraccionado en cinco ejercicios para cubrirlo.

Para concretar la salida del régimen, en el caso de que las empresas se encuentren en el periodo de cinco años de tributación, podrán aplicar las disposiciones del régimen de consolidación, y en tanto concurren los cinco años, deben calcular y enterar el impuesto diferido que tengan, a través del esquema fraccionado de pagos.

La resolución del legislador fue delimitar el diferimiento del impuesto, de hecho, el régimen de consolidación fiscal no se eliminó, sino que se reformó el nombre del régimen a otro denominado "Régimen opcional para grupos de sociedades". El nuevo régimen permite un control de impuestos causados de las integradas, y la disposición atributiva acota diferir el impuesto tres años, en lugar de los cinco años que permitía el régimen de consolidación. Entre los beneficios del nuevo régimen es la simplificación fiscal al determinar el impuesto con base en un factor de consolidación, condición que da la certeza del

impuesto; ya no se podrá diferir las pérdidas al cien por ciento de las integradas. Es un régimen fiscal que otorga a la autoridad mayor control a las empresas del grupo, y facilita la fiscalización sobre las empresas que integran a los grupos empresariales.

El nuevo régimen contiene las disposiciones descriptivas, prescriptivas y atributivas que trató el régimen de consolidación en relación a los requisitos para pertenecer al régimen, a los casos de fusión, escisión y liquidación de empresas.

## 5. CONCLUSIONES

Aunque la continuidad del régimen de consolidación fiscal se identifique con otro nombre, sigue siendo una forma de fomentar la inversión, y aunque el periodo para diferir el impuesto se haya acotado a tres años, probablemente los empresarios que estén ciertos en invertir en México puedan considerar que el régimen sigue siendo competitivo y acorde para la generación de empleo.

El análisis hermenéutico de la norma fiscal ha subrayado que en ambos regímenes fiscales las empresas están obligadas a auto determinar sus impuestos, enterarlos, realizar pagos provisionales, lo cual da evidencia del cumplimiento del principio de justicia en materia doctrinaria, mismo que responde a no considerar el régimen como un privilegio fiscal, ya que el diferimiento del impuesto sobre la renta no significa una renuncia recaudatoria (Arizmendi, 2013b). Es importante reiterar que la aplicación del régimen de consolidación fiscal por las empresas o régimen opcional para grupos de sociedades es una figura fiscal establecida en ley que permite pagar el impuesto en otro momento a futuro.

No se encontró evidencia sobre el régimen de consolidación fiscal decretado en 1973 haya cumplido con su objetivo. En la iniciativa de ley presentada al congreso en el ejercicio fiscal 2013, tampoco se explica por qué se mantiene el régimen fiscal cuando fue una idea inicial del gobierno de la república eliminarlo, acuerdo firmado por las tres fuerza políticas de éste país y el primer mandatario, en el documento llamado "Pacto por México".

La evidencia empírica muestra que uno de los beneficios del régimen de consolidación para el país es el importe recaudado por este concepto (Mancilla, 2013b), el empleo que generan este grupo de empresas, así como la producción de bienes y servicios más alta en el país la tenemos por este grupo (INEGI, 2012). Probablemente al interior de los grupos de empresas, el régimen derive en una mayor utilidad de la que el país pueda recibir, sin embargo el gobierno no tiene los mecanismos para suplir la ausencia de éste ingreso público, cómo podría generar el empleo, y cómo generar la producción de bienes y servicios que realizan estos grupos de empresas que optan por el régimen fiscal.

Las consideraciones finales en primer lugar es cuestionarse sobre cuál fue el propósito de cambiar el nombre al régimen fiscal. En segundo lugar es razonar si con este nuevo nombre de régimen opcional para grupos de sociedades se abandona el tratamiento preferencial a las empresas. En tercer lugar si la hacienda pública recaudará más de la partida que informa cuenta pública con el régimen opcional de sociedades en lugar del régimen de consolidación fiscal. Por último, considerar que ciertos cambios en las reglas puedan ayudar a optimizar la fiscalización y mejorar el control, en este sentido, es comprender que la recaudación sobre el nuevo régimen opcional para grupos de sociedades no necesariamente puede representar un incremento en la recaudación solo porque el impuesto se recaude en el corto plazo (tres años), y haya reglas más claras para la determinación del impuesto.

## 6. BIBLIOGRAFÍA

Arizmendi, E. (2013). Taller de Consolidación Fiscal. Trabajo presentado en el Cuerpo Académico Consolidación Financiera y Fiscal, Facultad de Negocios, Universidad La Salle, Distrito Federal, México. Enero. Inédito.

ASF, (2011). Informe del Resultado de la Fiscalización Superior de la Cuenta Pública 2009. Auditoría Superior de la Federación. Cámara de Diputados.

Hernández, R., Fernández, C., Baptista, P. (2006). Metodología de la Investigación. México: Mc Graw-Hill.

INEGI (2012), Las mil empresas más grandes. Censos económicos 2009. México: INEGI.

Labrador, F., Penilla, G. (2006). Consolidación fiscal. México: Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Mancilla, M., (2013). El régimen de consolidación fiscal. Un estudio en el marco del “Pacto por México”. Memorias del XVIII Congreso Internacional de Contaduría, Administración e Informática. UNAM, México.

Mancilla, M., (2013). El régimen de consolidación fiscal. Una estrategia fiscal de financiamiento para la pequeña y mediana empresa. Revista Ide@s Concyteg, 96.

Mancilla, M., (2013). La práctica del Régimen de Consolidación Fiscal. Un estudio empírico en las Pyme del Distrito Federal. Las ciencias administrativas ante los retos del empleo y la crisis laboral mundial. México. Memorias del XVII Congreso Internacional de Investigación en las Ciencias Administrativas-2013 México.

OECD (2011), OECD Guidelines for Multinational Enterprises, OECD Publishing.

OECD (2012), Serie “Mejores Políticas” México, Mejores políticas para un desarrollo incluyente. Septiembre 2012. Francia: OECD.

OECD (2012), Getting It Right. Strategic Agenda for Reforms in México.

Presidencia de la República, 2013, Iniciativa de Decreto por el que se expide la Ley del Impuesto sobre la Renta. México.

Puente, J. (enero-junio 2011). Reflexiones acerca del régimen de consolidación fiscal. Finanzas públicas. 5, 2011, 3. pp 67-85.

Reyes, G., Hernández, J. (enero 2013). Consolidación fiscal: Razones para no eliminar el Régimen. Puntos Finos. 2013. pp. 73-80.

### Legislación

“Código Fiscal de la Federación”, Diario Oficial de la Federación, México, 31 de diciembre de 1981, lunes 31 de diciembre de 2012, última reforma, primera sección, pp. 74-83.

“Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos”, Diario Oficial de la Federación, México, 5 de febrero de 1917, miércoles 13 de abril de 2011, última reforma, primera sección, pp. 1.

“Ley del Impuesto Sobre la Renta”, Diario Oficial de la Federación, México, 1° de enero de 2002, viernes 25 de mayo de 2012, última reforma, primera sección, pp. S/pág.

“Decreto que concede estímulos a las sociedades y unidades económicas que fomenten el desarrollo industrial y turístico del país”, Diario Oficial de la Federación, México, Miércoles 20 de junio de 1973, pp. S/pág.

### **Referencias electrónicas**

Arizmendi, S. E., (2013), ¿cómo impactará el Pacto por México al ámbito fiscal? Consultado el 22 de febrero de 2013, disponible en: <http://eleconomista.com.mx/podcast/asesoria/2013/02/21/como-impactara-pacto-mexico-ambito-fiscal>